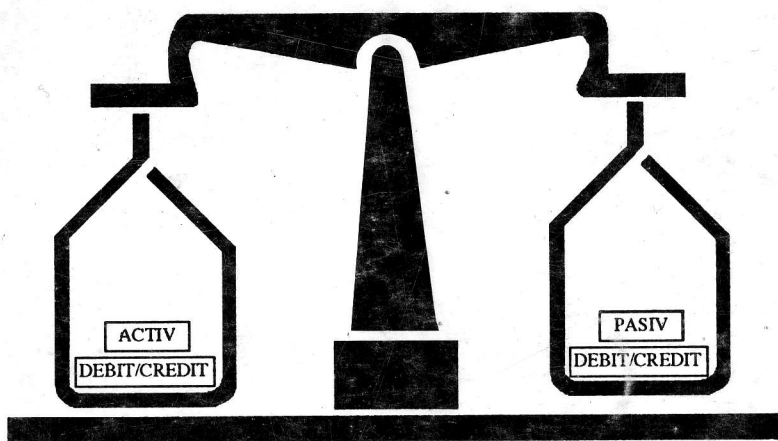

OCTAVIAN BOJIAN

BAZELE CONTABILITĂȚII



BUCUREȘTI

— 1995 —

INTRODUCERE

Contabilitatea ca activitate practică este foarte veche, începuturile ei se pierd în negura vremurilor. Astfel, documentele arheologice dovedesc că ținerea registrelor și mai ales a conturilor este tot atât de veche ca și aceea a primelor începuturi de activitate productivă și de schimb. Primele urme scrise au rămas de la triburile de arieni și indii, care s-au extins ulterior în Africa și Europa.

Dintre elementele care au premers apariția contabilității pot fi amintite: apariția unui surplus de produse destinat schimbului, apariția neguțătorilor care concentră în magaziile lor diferite feluri de produse; apariția unui echivalent general ca instrument de măsură a valorii și ca instrument de schimb – moneda. Moneda metalică și apoi cea de hârtie, la care s-au adăugat alte instrumente de plată: cambiile, cecurile, viramentele, scrisorile de credit, au contribuit în mod considerabil la intensificarea schimbului și la folosirea pe scară largă a însemnărilor contabile. Cele mai vechi însemnări contabile au fost descoperite la Susa, în Persia, pe tăblițe de lut ars, cu o vechime de peste 5.000 ani și cele peste 30.000 tăblițe de lut ars descoperite la Teloch în Caldeea. Evoluția însemnărilor contabile a fost ascendentă pe măsura evoluției societății și a descoperirii altor materiale de scris, cum au fost: utilizarea frunzelor de papirus în Egipt, mai târziu hârtia începând din secolul al VII-lea, iar apoi descoperirea tiparului (1450).

Apariția tiparului a constituit momentul revoluționar în evoluția contabilității acesta dând posibilitatea generalizării practicii contabile și a conceptelor teoretice fundamentale, deci, apariția contabilității ca știință.

Acest moment a fost marcat de apariția în anul 1494, la Veneția, în Italia, a primei cărți de contabilitate, autor Luca Paciolo.

Studierea contabilității ca știință presupune și studiarea pe bază de documente a originii și stadiilor de dezvoltare a acesteia, de la primele însemnări contabile și până la contabilitatea actuală. Astfel, studiind trecutul ei, se constată că în toate orânduirile sociale s-a simțit nevoia folosirii contabilității pentru a evidenția, sistematiza, controla, analiza și interpreta fenomene legate de activitatea economică a societății omenesti, devenind indispensabilă pentru întreprindere, ca tutelară de patrimoniu. Aprecieri în această privință au făcut nu numai specialiștii în domeniu, ci și oamenii de diferite preocupări, care au reușit s-o înțeleagă. Astfel, Goethe, mare poet și gânditor, aprecia într-una din operele sale "ea (contabilitatea) este una din cele mai sublime creațiuni ale genului uman... fiind o oglindă a trecutului și o călăuză a viitorului".¹

Sombart Werner, cercetând rolul pe care l-a avut contabilitatea pentru progresul omenirii, sublinia că prin ea se desăvârșesc normele de conducere ale întreprinderii, deoarece "ordinea și claritatea în afaceri măresc gustul de a economisi, de a câștiga... ea s-a născut din aceeași gândire, ca sistemele lui Galileu sau Newton, ca teoriile fizicii și chimiei moderne... prin ea sistemul economic capitalist și-a putut realiza ideea de câștig și de economicitate sau raționalism economic".²

Astăzi, prin mecanizarea și automatizarea lucrărilor de contabilitate, tehnica contabilă a ajuns în unele țări la un înalt nivel de perfecționare "Tehnica contabilă își depășește azi rolul său stabilit de secole, care era acela de a produce documente de închidere a unei perioade de gestiune, cu care ea a fost identificată timp îndelungat. Ea a devenit actualmente o tehnică largă de culegere și tratare a informației care a știut să se detașeze de contemplarea simplă a trecutului și care se străduiește datorită metodelor științifice să cuprindă evoluția viitoare a activității economice."³

¹ Goethe, Wilhelm Meister, p. 211. Munchen.

² Werner Sombart, Der Moderne Kapitalismus Band II, prima jumătate, p. 118 - 119

³ Noile Orizonturi ale contabilității. Raport prezentat la al IX-lea congres internațional de contabilitate. Autor Kraftt Von Tann din RFG, Paris septembrie 1967.

Caracterul dinamic al sistemului de producție și comercial din întreprindere imprimă aceeași trăsătură și sistemului contabil care îl reflectă. În această analogie, contabilitatea este concepută ca un sistem global al unei întreprinderi, care intră în relații cu mediul înconjurător, primind informații din afară pe care le transmite conducerii pentru a interveni și a lua deciziile necesare reglării activității întreprinderii. Astfel, contabilitatea poate deveni mijlocul de informare operativă, dinamică asupra desfășurării proceselor economice din întreprindere, instrumentul de analiză, coordonare și control al activității economico-financiare, pentru cunoașterea precisă a pulsului economic, în scopul luării deciziilor optime.

Riscurile la care este supusă întreprinderea în condițiile economiei de piață face indispensabilă informația contabilă. Se poate aprecia că astăzi, contabilitatea este pentru întreprindere, ceea ce sunt aerul și apa pentru viață. Cunoștințele de contabilitate trebuiesc posedate nu numai de către organizatorul și conducătorul contabilității ci și de către cei care administrează și răspund de patrimoniul unei întreprinderi. Această afirmație este sprijinită și de argumente istorice. De exemplu, în Egiptul antic contabilitatea era considerată atât de necesară încât se învăța în toate școlile, iar contabilii puteau deveni în timp sacerdoți, generali, guvernatori. Egiptologul Champollion arăta că "toți funcționarii statului făceau parte din corporația contabililor. Contabilii regali aveau în seama lor întreaga administrație", iar la greci, după cuvintele oratorului atenian Eschine "un om poate primi coroana numai după ce a dat socoteala de administrația încredințată."

Se cuvine să subliniem importanța pe care o are astăzi contabilitatea pentru cunoașterea situației și conducerea activității economice, precum și locul important pe care trebuie să-l ocupe contabilitatea în pregătirea specialiștilor din domeniul economic.

În fine, contabilitatea are prin natura sa calitatea de a fi o știință fundamentală și aplicativă, teorie și practică, știință și tehnică. Ea posedă în același timp două particularități caracteristice oricărei discipline științifice, de a fi permanentă și universală. Este permanentă în sensul că se bazează pe o serie de legi proprii care au călăuzit-o întotdeauna și care vor rămâne valabile atât timp cât vor exista condițiile care au generat-o, respectiv, producția și

schimbul e bunuri. Este universală prin faptul că a apărut și se conduce pe baza aceluiași legi și principii peste tot, oriunde s-ar folosi.

Legitățile proprii, respectiv, principiile contabilității: dubla reprezentare a patrimoniului și dubla înregistrare a operațiunilor economice se aplică în orice tip de întreprindere, indiferent de orânduirea socială, cu adaptarea lor la rezolvarea problemelor concrete ale etapei istorice respective. În etapa de tranziție a României la economia de piață, profunde reforme economice cu care se confruntă, fac necesară o reformă a sistemului contabil în majoritatea resorturilor sale, care vor consta în adoptarea principiilor contabilității la noile condiții.

Faptul că astăzi contabilitatea se internaționalizează și se universalizează îl reprezintă cele 31 standarde contabile internaționale elaborate de Comisia Internațională pentru Standarde Contabile (I.A.S.C.).

Prezentul curs de Bazele contabilității este grefat pe Noul sistem de Contabilitate elaborat de Ministerul Finanțelor și se adresează în special studenților din anul I de la facultățile cu profil economic, precum și tuturor celor care doresc să se inițieze în contabilitate.

Autorul

CAPITOLUL I

OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII

1.1 OBIECTUL CONTABILITĂȚII

1.1.1 Definirea obiectului contabilității

Contabilitatea în calitatea ei de disciplină științifică independentă are un obiect propriu de cercetare, prin care se deosebește de celelalte științe.

Dintotdeauna, la baza obiectului de studiu al contabilității a fost pus patrimoniul întreprinderii.

În general, prin patrimoniu se înțelege totalitatea bunurilor aparținând unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relațiilor de drepturi și obligații.

Din această definiție a patrimoniului rezultă că acesta este format din două elemente interdependente: **persoana** fizică sau juridică care poartă denumirea de subiect, titular de patrimoniu sau proprietar, și **relațiile de drepturi și obligații** în cadrul cărora au fost procurate aceste bunuri.

În ceea ce privește bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, acestea formează **averea** adică acea parte a patrimoniului cu conținut concret, material, determinate fizic și economic. Fizic, în structura bunurilor economice se cuprind, în mare, următoarele: a) **bunurile materiale** sub forma mașinilor, utilajelor, instalațiilor, clădirilor, construcțiilor, mijloacelor de transport etc.; b) **serviciile** de diverse categorii; c) **avuția spirituală** disponibilă și refolosibilă cum este: stocul

de știință și tehnologie, cultură și civilizație, stocul de informații, precum și d) **alte bunuri** atrase în circuitul economic, cum sînt: solul, zăcămintele, bogățiile naturale, etc.

Determinarea economică a bunurilor rezultă din cele două componente ale lor: **valoarea de utilitate**, dată de faptul că ele sînt create într-un anumit scop de a satisface anumite nevoi ale oamenilor, și **valoarea**, adică sînt evaluate, exprimate în bani, ceea ce crează posibilitatea de a fi schimbate în cadrul circuitului marfă-bani.

În ceea ce privește cel de al doilea aspect sub care se reflectă patrimoniul-relațiile de drepturi și obligații acesta are următoarele semnificații.

Relațiile de drepturi au în vedere situația în care titularul de patrimoniu- proprietarul își procură o parte din avere din resurse proprii, bunurile respective îi aparțin de drept, iar partea respectivă din patrimoniu poartă denumirea de **patrimoniu propriu**.

Relațiile de obligații au în vedere situația în care titularul de patrimoniu-proprietarul își procură o parte din avere din resurse aparținând altor persoane fizice sau juridice, bunurile respective nu îi aparțin de drept, echivalentul valoric al acestora trebuie restituit proprietarilor fapt pentru care partea corespunzătoare din patrimoniu poartă denumirea de **patrimoniu străin**.

Patrimoniu	
Avérea (Bunuri Economice)	Patrimoniu propriu (Drepturi)
	Patrimoniul Străin (Obligații)

Figura 1.1 Structura de ansamblu a patrimoniului.

Din punct de vedere contabil, patrimoniul trebuie considerat a fi o entitate cuprinzând elementele materiale și nemateriale care pot fi exprimate valoric și care își pierd individualitatea atunci cînd alcătuiesc o unitate indivizibilă.

Din punct de vedere juridic, prin noțiunea de persoană se înțelege oricine poate fi capabil să aibă drepturi și obligații, și astfel, persoanele se împart în **persoane fizice** și **persoane juridice**.

Patrimoniul persoanei fizice este format din bunurile dobândite în proprietate personală din veniturile obținute din muncă renumerată și drepturile de creanță.

Persoana juridică, numită și persoana morală, poate fi o organizație economică: întreprindere sau instituție publică, de stat, sau o întreprindere de tip asociativ: societăți comerciale,⁴ asociații etc..

Patrimoniul unei **persoane publice** cuprinde bunurile repartizate din fondul unic de stat, atribuite acestuia în administrare directă, iar patrimoniul unei persoane asociație, cuprinde bunuri care aparțin membrilor asociației folosite în comun în scopul desfășurării unei activități și obținerii unui profit.

Persoanele dispar în împrejurări diferite după felul lor, persoanele fizice, dispar cînd încetează de a exista, persoanele juridice dispar prin desființare, divizare sau comasare.

Întreg patrimoniul țării se află în posesia diverselor persoane fizice sau juridice, atras asupra lor în cadrul relațiilor de drepturi și obligații, fiecare aducându-și contribuția la utilizarea în bune condiții, asigurând reproducția acestuia, și totodată integritatea lui.

Specificul obiectului de studiu al contabilității față de alte discipline științifice, constă în faptul că, contabilitatea studiază

⁴ Conform Legii societăților comerciale nr. 31/17 noiembrie 1990, societățile comerciale care se vor constitui în România sunt: societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate în comandită pe acțiuni, societate pe acțiuni și societate cu răspundere limitată.

echilibrul global, extern și echilibrul intern al patrimoniului. Ambele trăsături au caracteristica comună aceea că patrimoniul este studiat în expresie valorică ceea ce dă posibilitatea cunoașterii cantitative și calitative, static și dinamic al acestuia, precum și modul de gestionare al său. Școala românească de contabilitate a precizat cu claritate principalele trăsături ale obiectului contabilității, acestea sunt: contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică; contabilitatea studiază modul de gestionare al patrimoniului; contabilitatea studiază echilibrul patrimoniului.

a) **Contabilitatea se ocupă cu reflectarea în expresie valorică a patrimoniului.** Ea înregistrează în condițiile concrete de loc și de timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie valorică mărimea elementelor patrimoniale și dezvăluie prin analiză și control în ce măsură se asigură integritatea materială și gestionarea eficientă a acestor valori. Starea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin stocurile și soldurile valorilor componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru.

Mișcarea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin operațiile de intrări și ieșiri, în și din, patrimoniu, precum și a proceselor economice interne prin care se transformă intrările în ieșiri, modificând în același timp și starea lor inițială.

b) **Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestiunea patrimoniului.** Pe baza informațiilor furnizate de contabilitate se fundamentează deciziile referitoare la investiția și finanțarea, utilizarea și recuperarea valorilor patrimoniale. Totodată, prin contabilitate se organizează controlul privind realizarea deciziilor, se asumă drepturi și obligații, se stabilesc răspunderi cu privire la gospodărirea, integritatea și dezvoltarea patrimoniului. De asemenea, în plan juridic, contabilitatea este folosită ca instrument de cunoaștere și respectare a normelor referitoare la conservarea, administrarea și dreptul de dispoziție asupra patrimoniului.

c) **Contabilitatea studiază echilibrul global al patrimoniului.**

Așa cum s-a arătat, patrimoniul reprezintă un complex de drepturi și obligații cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligații exprimabile în bani. În cadrul acestui tot se crează un echilibru între bunurile economice, pe de o parte, și drepturile și obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte, care poate fi scris sub forma unei egalități, cunoscută sub denumirea de ecuația de echilibru a patrimoniului, astfel:

$$\text{Bunuri Economice} = \text{Drepturi} + \text{Obligații}$$

Pornind de la ecuația echilibrului patrimonial global se pot face diverse combinații, se determină patrimoniul net și patrimoniul străin.

$$\text{Patrimoniul Net (Drepturi)} = \text{Bunuri Economice} - \text{Obligații} \\ (\text{Patrimoniul Străin})$$

$$\text{Patrimoniul Străin} = \text{Bunuri Economice} - \text{Drepturi} \\ (\text{Patrimoniul Net})$$

Pentru determinarea gradului de autonomie sau independență financiară a titularului de patrimoniu, ecuația de echilibru patrimonial trebuie să ia forma unei inecuații, astfel:

$$\text{Drepturi (Patrimoniul Net)} > \text{Bunuri Economice} - \text{Obligații}$$

Numai în această situație, un titular de patrimoniu este independent din punct de vedere economic și financiar. În

aceste condiții el are posibilitatea să-și onoreze din bunurile disponibile toate datoriile față de terți.

Echilibrul global al patrimoniului este expresie a dublei determinări patrimoniului, de bunuri economice ca purtători materiali ai proprietății și de drepturi și obligații ca expresie a raporturilor de proprietate cu privire la aceste bunuri. Bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații formează substanța economică a patrimoniului, iar drepturile și obligațiile, indică modul de apropiere ca posesiune sau cauza stăpânirii acestei substanțe.

Contabilitatea are menirea să înregistreze starea, în clipa în care se naște, și apoi să înregistreze evenimentele economice care au loc și care produc schimbări în conținutul patrimoniului. Activitatea economică este un lanț de evenimente de dare-primire, transformare de materie, de creare sau modificare de utilități, prestare sau folosire de servicii, toate urmate de un rezultat. Ca atare orice proces economic organizat este simultan consumator de bunuri și producător de rezultate.

În mod distinct în obiectul contabilității este studiat și echilibrul specific proceselor sau activităților economice interne care produc transformări cantitative și calitative în volumul și structura patrimoniului. Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noțiunea de cheltuieli, iar efectul obținut prin noțiunea de venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit la nivelul obiectului contabilității ca o relație între cheltuieli și venituri, și implicit a unui rezultat obținut din compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul net obținut poate fi profit (beneficiu) când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere când veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Astfel, dacă se notează:

- R= rezultatul net
- B= beneficiul (profitul)
- P= pierdere
- V= veniturile
- Ch= cheltuielile, se obțin relațiile:

$$\text{I} \quad \boxed{R=B \text{ sau } P} \quad \text{a) } \boxed{B = V > Ch} \quad \text{b) } \boxed{P = V < Ch}$$

$$\text{II} \quad \boxed{V = Ch \pm R}$$

Relația II este cunoscută în contabilitate sub denumirea de ecuația echilibrului intern al patrimoniului.

Reluând ecuația de echilibru a patrimoniului din momentul t_0 și o corectăm cu ecuația echilibrului intern al patrimoniului, ajungem la ecuația de echilibru în momentul t_1 , astfel:

$$\boxed{BE = D + O + B.}$$

sau

$$\boxed{BE + P = D + O}$$

care poate fi denumită ecuația echilibrului dinamic al patrimoniului.

În baza analizei de mai sus se poate defini obiectul de studiu al contabilității, astfel: obiectul contabilității constă în evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a patrimoniului în mod static și dinamic, cu evidențierea raporturilor de proprietate și financiare în care se află acesta, precum și a rezultatelor obținute prin utilizarea sa.

1.1.2. Categoriile specifice ale obiectului contabilității

Pentru cunoașterea și gestionarea patrimoniului contabilitatea folosește o serie de categorii proprii obiectului ei de studiu, cum sunt: activul, pasivul, cheltuielile și veniturile.

Activul și pasivul sunt structuri globale, specifice relațiilor de investire și finanțare a elementelor patrimoniale, iar cele de cheltuieli și venituri sunt specifice relațiilor de transformare a

elementelor patrimoniului în cadrul proceselor economice interne organizate în cadrul întreprinderilor titulare de patrimoniu.

1.1.2.1. Activul și pasivul unității patrimoniale

Activul patrimonial cuprinde mijloacele economice ca avere concretă și drepturile de creanță, iar pasivul patrimonial cuprinde sursele acestor mijloace, proprii și straine.

Structurile de active și pasiv au fost inițial rațiuni juridice, fiind adoptate și folosite în concepție contabilă începând din secolul al XV-lea.

Ortolan arată că înainte, noțiunea juridică de activ prezenta o persoană sau un subiect având obligațiuni sau datorii, iar pasivul reprezenta o persoană sau un subiect având drepturi.

Rezultă că noțiunile de activ și pasiv sunt menținute prin tradiție și au un caracter convențional.

Pentru fundamentarea teoretică a activului și pasivului dealungul timpului s-au format mai multe teorii, predominante fiind: juridică, financiară și economică.

Astfel, după teoria juridică, activul reprezintă bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, iar pasivul, reprezintă drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu. După teoria financiară, activul reprezintă valorile economice, bunurile în care s-au investit fondurile întreprinderii, iar pasivul reflectă finanțarea acestor fonduri (proprie sau străină). După teoria economică activul și pasivul sunt interpretate prin prisma categoriei economice de capital. Astfel, activul reflectă modul de întrebuințare a capitalului, iar pasivul reflectă modul de proveniență a capitalului în cadrul raporturilor de proprietate (capital propriu sau/și capital străin).

O variantă a teoriei economice este cea elaborată în țara

noastră de către profesorul Ion Evian în lucrarea "Contabilitatea dublă", București 1946, care fundamentează activul și pasivul pe categoria de mijloace economice. El spune: "Activul, prin conținutul său dă expresie averii întreprinderii, iar pasivul, capitalul întreprinderii. Avera și capitalul fiind două laturi ale aceleiași categorii și anume, mijloacele cu care este înzestrată întreprinderea".

Datorită intereselor multiple la care trebuie să răspundă contabilitatea: juridic, informațional, gestionar și fiscal, atât în teorie cât și în practică cele trei interpretări acordate structurilor de activ și de pasiv nu sunt suficiente, decât considerate împreună. Astfel, azi, activul și pasivul sunt interpretate și definite prin prisma a două categorii economice: mijloace economice și surse de finanțare.

Mijloacele economice formează conținutul activului iar sursele de finanțare, conținutul pasivului. Mijloacele economice reflectă bunurile economice privite sub aspectul utilității și funcționalității, valorificării lor în activitatea întreprinderii. Dar într-o altă viziune, ele desemnează modul de utilizare a capitalului sau modul de investire a fondurilor. Sursele de finanțare evidențiază raporturile de proprietar în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații. Astfel interpretate, sursele de finanțare arată finanțarea capitalului sau modul de procurare a fondurilor.

1.1.2.1.1. Structurile patrimoniale de activ

Conținutul activului unității patrimoniale a întreprinderii este stabilit în baza a două criterii: modul de valorificare și gradul de lichiditate ale mijloacelor economice.

Modul de valorificare a mijloacelor economice se referă la felul în care ele participă la procesul de producție, în care se consumă și își transmit valoarea asupra produselor obținute, inclusiv la felul cum se asigură reproducția lor. Astfel,

⁵ M. Ortolan, *Explication historiques des Institutes* Ed. II Paris, 1870, p. 554

mijloacele economice utilizate într-o unitate patrimonială pot fi de două categorii : unele care au o durată mare de funcționare și care se consumă și se valorifică în mod treptat pe parcursul mai multor cicluri de exploatare, și altele care se consumă dintr-o dată și care trebuie reînnoite cu exemplare noi în fiecare ciclu de exploatare

Prin lichiditate se are în vedere, capacitatea fiecărui mijloc economic de a parcurge calea normală a ciclului de exploatare până la transformarea lui în bani. Timpul necesar sau **gradul de lichiditate** este termenul în care un bun economic sau un drept poate fi transformat în bani lichizi în cursul circuitului lor.

Din punctul de vedere al criteriilor menționate : valorificarea și lichiditatea, se pot delimita următoarele structuri de activ : active fixe și active circulante.

Activele fixe, numite și **imobilizări** sau active imobilizate, cuprind acele categorii de bunuri care au o existență durabilă în întreprindere și care nu se consumă la prima utilizare. În cadrul acestora se cuprind următoarele mari mase patrimoniale : imobilizări corporale, imobilizări necorporale și imobilizări financiare.

Imobilizările corporale cuprind acele bunuri materiale (corporare, tangibile) care participă la procesul muncii cu întreaga lor valoare de utilitate dar care se consumă și își transmit în mod treptat valoarea asupra costurilor noilor produse. Ele participă la mai multe cicluri de exploatare îndeplinindu-și funcția continuu și repetat fără a se integra în conținutul material al noilor bunuri obținute. Ceea ce se transmite este numai valoarea lor. În aceste condiții valorificarea, implicit reproducția imobilizărilor corporale se realizează pe calea amortizării, adică prin includerea în cheltuieliile unor cote -părți din valoarea lor.

Ca valori de utilitate (întrebuințare) imobilizările corporale se împart în două mari grupe : terenuri și mijloace fixe.

Terenurile sunt o categorie aparte de imobilizări corporale și

cuprind: terenurile agricole și silvice, terenurile pentru construcții, amenajările de terenuri și alte categorii.

Mijloacele fixe din punct de vedere contabil cuprind acele bunuri care au o durată de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita prevăzută de lege. Acele bunuri care nu îndeplinesc cumulativ aceste două condiții, având numai o durată de folosire mai mare și o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, sau au o valoare mai mare decât limita prevăzută de lege și o durată de folosire mai mică de un an sunt încadrate în categoria mijloacelor circulante materiale sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurta durată, echipament de protecție sau de lucru, cazarmament etc. Din grupa mijloacelor fixe fac parte următoarele categorii mai importante: clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații, aparate de măsură control și reglare, mijloace de transport, animale, plantații, unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc.

Imobilizările necorporale sau nemateriale, sunt imobilizări care nu se concretizează în bunuri, ci într-un document juridic sau comercial care atestă drepturi ale întreprinderii. În mod concret în imobilizările necorporale se cuprind :cheltuielile de constituire a societății, cheltuielile de cercetare-dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică, alte drepturi și valori similare, programele informatice și fondul comercial.

Concesiunea, este o convenție prin care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de a exploata anumite servicii sau bunuri ale statului.

Marca de fabrică, reprezintă sume investite de către întreprindere pentru a face ca produsele ei să se deosebească de produsele similare ale altora.

Brevetul, este actul prin care se recunoaște unei persoane dreptul de a exploata exclusiv un anumit produs (al cărui autor este).

Licența, este dreptul câștigat de o alta persoană de a exploata un brevet de invenție prin cumpărarea acestuia.

Fondul comercial, este denumirea dată dreptului suplimentar, peste valoarea bunurilor închiriate, cuvenit proprietarului pentru existența unor condiții deosebite, care pot aduce un avantaj material închirietorului.

Amortizarea imobilizărilor necorporale se realizează prin încorporarea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora de minimum 20%.

Imobilizările financiare, cuprind valorile patrimoniale sub forma de participație la capitalul permanent al altor societăți, precum și titlurile de credit pe termen lung.

Participație, acest termen este sinonim cu sistemul participării unei societăți la formarea capitalului altei societăți prin cumpărarea acțiunilor acesteia din urmă.

Titlurile de participare, sunt documente de valoare care atestă dreptul cuvenit posesorului lor sub formă de acțiuni, părți sociale și creanțe atașate participanților.

Acțiunile, sunt hârtii de valoare care constituie titlu ce atestă participarea la capitalul unei societăți și care dă dreptul deținătorului să primească dividend.

Dividentele, sunt cote-părți repartizate din beneficiile obținute de societățile comerciale unde titularul de patrimoniu deține titluri de participare.

Părțile sociale, reprezintă valoarea bunurilor aduse ca aport în societate pentru formarea capitalului acesteia.

Creanțe atașate participanților reprezintă drepturi ale întreprinderii născute din relațiile de acordarea de împrumuturi întreprinderilor la care deținem titluri de participare.

Titlurile de credit pe termen lung sunt credite pe termen lung sub forma obligațiunilor cu venit fix plasate de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăți comerciale. Aceste credite sunt rambursate la termen fix, iar amortizarea acestora se realizează sub forma dobânzilor.

Obligațiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

Activele circulante, sunt acele bunuri care se caracterizează prin faptul că participă la procesul de producție cu întreaga lor valoare de utilitate și care se consumă și își transmit dintr-o dată valoarea de utilitate și valoare asupra noului produs.

Din punct de vedere economic și financiar, activele (mijloacele) circulante se caracterizează prin aceea că se află într-o continuă fluentă valorică, ele își schimbă forma naturală și funcțională (marfă, bani, creanțe) în cadrul stadiilor circuitelor economic (aprovizionare, producție, desfacere). Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele forme concrete de mijloace circulante sunt înlocuite continuu cu exemplare noi de același fel.

Sub aspectul lichidității, caracteristica de bază a activelor circulante este aceea că durata ciclului de exploatare este mai mică de un an : ele intră și ies, în și din unitate de mai multe ori sau cel puțin o dată în cursul unui exercițiu financiar.

În funcție de forma concretă pe care o îmbracă și de funcția pe care o îndeplinesc în cadrul ciclurilor de exploatare, activele se împart în : mijloace circulante materiale, mijloace circulante în decontare și mijloace circulante bănești.

a) **Mijloacele circulante materiale**, numite stocuri și producție în curs de execuție, reprezintă acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de materii prime și materiale, producția în curs de execuție, produse finite, mărfuri și ambalaje. Ele intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii pentru a fi consumate în primele faze de fabricație ca materii prime și materiale, sau pentru a fi vândute în situația în care au starea de mărfuri, produse finite, sau produse în curs de execuție.

În sfera mijloacelor circulante materialele se mai includ și obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată,

echipamentul de protecție (protejează sănătatea), echipamentul de lucru (protejează îmbrăcămintea), îmbrăcămintea specială, accesoriile de pat, sculele, instrumentele, mecanismele, și verificatoarele cu destinație specială.

b) **Mijloacele circulante bănești**, sau plasamente de trezorerie și disponibilitățile bănești, sunt acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani. Structural ele se pot găsi sub forma de plasamente de trezorerie, disponibilități bănești și alte valori.

Plasamentele de trezorerie reprezintă titluri de valoare cumpărate temporar de către titularul de patrimoniu pentru a fi distribuite salariaților, vândute terților, sau pentru a fi distruse.

Disponibilitățile bănești sunt mijloace care îmbracă efectiv forma de bani, fiind delimitate în: numerar în caserie, disponibil în conturi curente și de disponibil, disponibil bănesc în devize liber convertibile, acreditive, carnete de cecuri cu limită de sumă.

Alte valori delimitează acele active existente în caseria întreprinderii care îmbracă forma concretă de timbre poștale și fiscale, tichete de călătorie, bilete de tratament și odihnă etc..

c) **Mijloace circulante în decontare**, numite și creanțele întreprinderii, reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice și pentru care urmează să primească un echivalent valoric.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic prin noțiunea de **debitori**.

Debitorii întreprinderii sub forma creanțelor din vânzări sunt delimitate în contabilitate prin structurile de clienți și efecte de primit sau efecte comerciale. Creanțele care nu aparțin propriu-zis ciclului de exploatare sunt delimitate prin structura decontării cu asociații pentru acțiunile subscrise și nevărsate încă și pentru aportul social subscris și nedepus încă și alți debitori - pentru debitori din avansuri spre decontare, debitori

din reclamații și litigioși, debitori din pagube aduse patrimoniului.

În structura creanțelor un loc aparte îl ocupă categoria efecte de primit. Efectele de primit, sau efectele comerciale sunt titluri de valoare sub formă de trată, bilete de ordin, cec și warant, negociabile care fac dovada unei creanțe într-o sumă determinată și plătită imediat sau într-un termen scurt. De exemplu, dacă întreprinderea a cumpărat materiale de la un furnizor, acestea pot fi plătite într-un timp relativ scurt față de termenul prevăzut în contract, astfel: fie furnizorul trimite odată cu factura, o trată, care dacă este acceptată (semnată), poate fi depusă la bancă și furnizorul își încasează imediat contravaloarea materialelor, fie clientul din proprie inițiativă emite un bilet la ordin pe numele furnizorului, care, de asemenea, este depus la bancă, furnizorul își încasează imediat contravaloarea materialelor. Efectele comerciale sub formă de trată sau bilet la ordin mai poartă denumirea generică de cambie. Cambia sub denumirea de trată este emisă din inițiativa furnizorului, iar cambia sub denumirea de bilet la ordin este emisă la inițiativa clientului (debitorului).

Cambiile acceptate pot fi decontate imediat de bancă sau pot fi vândute la bursă sub forma hârtiilor de valoare.

Titlul de valoare este un înscris, imprimat, semnat, transmisibil și negociabil care face dovada tranzacțiilor financiare și a cărui posesiune conferă drept de asociere sau drept de creanță.

Trata este cambia prin care o persoană fizică sau juridică în calitate de creditor dispune unui debitor al său să plătească o sumă de bani unei alte persoane la data și locul stabilit.

Biletul la ordin este cambia emisă de debitor în favoarea unui creditor prin care dispune să se plătească o sumă de bani la o anumită dată și într-un anumit loc.

Cecul reprezintă un document prin care o persoană

(emitentul) dă ordin băncii sale de a plăti la vedere unui beneficiar o sumă determinată.

Warantul este recipisa eliberată celui care depune bunuri în păstrare la un magazin de interes general (depozit), constituind titlu de proprietate asupra bunurilor, folosit ca hârtie de valoare negociabilă, sau la obținerea de credit pe gaj.

Gajul este garanția reală care constă în afectarea unui bun aparținând debitorului sau altei persoane pentru garantarea executării obligației, creditorul având dreptul de a fi plătit în caz de nerespectare, din prețul obținut prin vânzarea silită a bunului.

1.1.2.1.2. Structuri patrimoniale de pasiv

Pasivul prin componența sa reflectă modul de finanțare a mijloacelor economice și gradul de exigibilitate al surselor de finanțare.

Finanțarea mijloacelor economice se referă la modul de dobândire economică și susținere financiară a activului titularului de patrimoniu. Pentru procurarea mijloacelor economice, o întreprindere folosește finanțarea proprie și finanțarea străină.

Finanțarea proprie a unei întreprinderi este făcută de proprietarul ei, care aduce contribuția sa materială sub formă de capital personal - în cazul întreprinderilor private, sau capital social - în cazul societăților, la care se mai adaugă unele resurse proprii cum sunt: rezervele, fondurile, profitul, etc.

Finanțarea străină, este asigurată de terța persoană în raport cu titularul de patrimoniu, care-i împrumută capitalurile sub diferite forme juridice, cum sunt: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri și datoriile în curs de decontare.

Corespunzător celor două categorii de finanțări, sursele de finanțare se împart în surse proprii și surse străine.

Exigibilitatea surselor de finanțare se referă la termenul lor de decontare. Acest termen, în cazul capitalului propriu

operează în momentul lichidării patrimoniului, iar în cazul datoriilor, termenul de scadență poate fi mai mare sau mai mic decât exercițiul financiar, după cum datoriile sunt pe termen lung sau pe termen scurt.

În funcție de gradul de exigibilitate sursele de finanțare se împart în surse permanente și în surse curente. Sursele permanente sunt formate din sursele proprii și sursele străine pe termen lung, iar sursele curente sunt corespunzătoare datoriilor pe termen scurt.

a) **Sursele proprii**, sunt denumite și capital propriu și corespund finanțării proprii a mijloacelor aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii. Din structura acestora fac parte: capitalul propriu, subvențiile de capital, primele legate de capital, diferențele din reevaloare, rezervele, fondurile, profitul, provizioanele.

Capitalul propriu, este sursa proprie permanentă. Aceasta are un caracter avansabil. El se constituie la înființarea întreprinderii, fiind condiția de existență și funcționare a acesteia. La întreprinderile private individuale, formarea capitalului propriu are loc pe calea aportului personal, la întreprinderile asociative prin aportul în bani și sub formă de bunuri aduse de asociați, iar în societăți prin aportul în natură și prin subscrierea de acțiuni.

În timpul funcționării societății, capitalul propriu se poate majora prin emisiunea de acțiuni noi reprezentative de aporturi noi în bani și în natura, precum și printr-o serie de operațiuni interne, cum sunt: încorporare rezervelor, primelor și diferențelor de reevaloare în capital, prin asimilarea fondului de dezvoltare economică, precum și cotele-părți din profit repartizate la capital.

Reducerea capitalului unei societăți se efectuează prin rambursarea către acționari a unei părți din capital atunci când societatea consideră capitalul disproporționat în raport cu

activitatea sa. De asemenea, reducerea capitalului poate avea loc prin acoperirea pierderilor înregistrate anterior.

O altă operație specifică capitalului este cea de amortizare. Amortizarea capitalului constă în a rambursa acționarilor depunerile fără ca prin aceasta să se diminueze capitalul. Rambursarea se realizează prin afectarea unei părți din profit, sau prin utilizarea rezervalor constituite anterior din profit în acest scop.

Subvențiile de capital sunt obținute de la bugetul de stat pentru finanțarea unor investiții la care este interesat și statul și pentru compensarea unor importuri-exporturi deficitare.

În strânsă corelație și în completarea capitalului propriu, întreprinderea mai constituie în mod curent, în funcție de nevoi, o serie de fonduri proprii cu scop determinat și caracter consumabil. Asemenea fonduri pot fi: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit, alte fonduri. Crearea acestor fonduri are loc în fiecare an prin autofinanțare, adică prin repartizarea unor cote-părți din profit, iar utilizarea lor se face în scopul acoperirii cheltuielilor privind dezvoltarea unității, stimularea salariaților, acoperirea unor nevoi sociale.

Rezervele, acestea se constituie în scopul conservării capitalului în anii în care exercițiul financiar se încheie cu pierderi. Acestea se constituie tot pe calea autofinanțării.

Provizioanele, acestea se constituie în scopul acoperirii pierderilor pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecierea valorii activelor și pentru creșterea valorii pasivelor. Și provizioanele se constituie tot pe calea autofinanțării, prin includerea unor cote părți în cheltuieli.

Primele legate de capital se constituie în scopul completării capitalului propriu. Ele se constituie prin autofinanțare, prin includere în prețul de vânzare al acțiunilor când valoarea de emisie este superioară valorii nominale a acestora. Primele constituite sunt utilizate în scopul majorării capitalului și a rezervelor.

Diferențele de reevaluare, acestea se constituie în scopul compensării pierderilor din devalorizarea imobilizărilor, prin includerea în prețurile de înregistrare a acestora, a diferențelor între valoarea de înregistrare și valoarea actuală stabilită cu ocazia reevaluării potrivit unor dispoziții legate. Diferențele constituie sunt folosite în scopul majorării capitalului propriu.

Prin asimilare, reprezintă surse proprii profiturile obținute în exercițiul financiar curent, sau cele obținute în anul precedent, dar nerepartizate. Această sursă are un caracter privizoriu. În momentul repartizării profiturilor, sursa provizorie se transformă, după caz, în fonduri cu scop determinat, sau în rezerve.

b) **Sursele străine** denumite și datorii, obligații sau capital străin, exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terți pentru care unitatea patrimonială trebuie să restituie echivalentul valoric sau să acorde o prestație. Acestea cuprind împrumuturile acordate de bănci sau alte instituții de creditare, precum și datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu alte persoane fizice și juridice. Sursele străine sunt prezente și funcționează din momentul nașterii obligațiilor față de terți și până în momentul rambursării (în cazul creditelor) și a plății (în cazul datoriilor generate de relațiile de decontare), după caz.

Toate obligațiile cu termen de scadență mai mare de un an sunt purtătoare de dobânzi, iar creditele primite sunt purtătoare de dobânzi, indiferent dacă sunt pe termen lung, mijlociu sau scurt.

Din structura surselor străine fac parte următoarele mase patrimoniale: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri, datoriile comerciale, datoriile fiscale, datoriile salariale și sociale și datoriile față de asociați și acționari.

Creditele bancare și împrumuturile de titluri, care sunt denumite și datorii financiare exprimă creditele primite de la

instituțiile de creditare și împrumuturile primite pe bază de obligațiuni emise de titularul de patrimoniu.

Obligațiunile reprezintă titluri de credit sau de valoare emise de unitate, susceptibile de a fi plasate în public și de a fi negociabile. Titularul de patrimoniu care emite un astfel de împrumut se angajează să ramburseze titlurile la termen și să plătească o dobândă pe bază de talon.

Datoriile comerciale sunt angajamente în curs de decontare față de furnizori pentru aprovizionări de materiale, mărfuri, lucrări executate și servicii prestate. Aceste obligații sunt delimitate prin structurile de furnizori dacă angajamentele se decontează în termen normal prevăzut în contracte și prin structura de efecte de plată sau efecte de comerț dacă plata se face imediat sau într-un timp scurt. În categoria datoriilor comerciale se includ și avansurile primite de la clienți în contul bunurilor de livrat, lucrărilor de executat, serviciilor de prestat.

Efectele de plată reprezintă obligații de plată față de furnizori stabilite pe bază de efecte comerciale.

Datoriile fiscale, salariale și sociale exprimă în ordine: obligațiile din impozite și taxe față de bugetul statului, din salarii și stimulente față de personalul unității, precum și obligațiile sociale pentru pensia complementară și asigurare în caz de șomaj.

1.1.2.2 Structurile de cheltuieli și venituri

Pentru descrierea și analiza proceselor interne care produc transformări cantitative și calitative în masa patrimoniului, în obiectul contabilității se folosesc structurile de cheltuieli și venituri.

Din punct de vedere economic și financiar cheltuielile desemnează raporturi cu privire la alocarea și utilizarea valorilor economice în cadrul proceselor interne transformatoare. Definite astfel, cheltuielile acoperă angajarea, consumul

și plățile privind factorii de producție-natura, munca și capitalul. Angajarea factorilor de producție are loc în momentul în care se contractează o obligație bănească generatoare de plăți sau consumatoare de resurse.

Consumul este specific utilizării factorilor de producție în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive. Plățile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în cadrul relațiilor de decontare cu alte persoane. De exemplu, în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizori, angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care se crează obligația bănească față de furnizor de a plăti materialele primite de la acesta, consumul este prezent în momentul utilizării materialelor în procesul de producție, iar plățile în momentul achitării obligației față de furnizor.

De regulă în obiectivul contabilității sunt delimitate și evidențiate ca o structură distinctă numai cheltuielile sub forma consumului. În această calitate ele reprezintă consumuri efectuate pentru a produce și vinde bunuri materiale lucrări și servicii.

Orice cheltuială efectuată de către un titular de patrimoniu are o sursă de finanțare sau este producătoare de rezultat. În plan economic și financiar pentru definirea sursei de finanțare a cheltuielilor și a rezultatului obținut se utilizează noțiunea de venit. În felul acesta, veniturile reprezintă fondurile ce revin titularului de patrimoniu ca rezultat al propriei sale activități.

Veniturile pot fi delimitate și evidențiate în contabilitate în trei momente: obținerea rezultatului, avansarea rezultatului și încasarea rezultatului. Exemplu, la o întreprindere producătoare, venitul este înregistrat în momentul în care s-a obținut ca rezultat produsul finit, lucrarea sau serviciul. Momentul angajării intervine în situația în care rezultatul este predat sau facturat clientului, deci în momentul în care s-a creat creanța asupra acestuia. Încasarea are loc în momentul în care creanța s-a transformat în bani.

Ca structuri patrimoniale distincte sunt reprezentate, de regulă, veniturile create ca rezultat aflate în ipostaza de facturare sau încasare.

În funcție de destinația lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, și cheltuieli excepționale.

Cheltuielile de exploatare sunt ocazionate de activitatea curentă de producție și comercială a întreprinderii. În structura acestora se cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime, și obiecte de inventar, cheltuieli privind amortizările și provizioanele, cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu plata lucrărilor și serviciilor prestate de terți și alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: pierderile din creanțe legate de participanți, pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferențe nefavorabile de curs valutar din operații curente cu disponibilități în devize, dobânzile plătite la împrumuturile primite, sconturile acordate clienților (diferența între valoarea nominală și cea reală a efectelor comerciale), alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile excepționale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și se referă la operațiile de gestiune și operații de capital. În grupa cheltuielilor privind operațiile de gestiune se cuprind: amenzi, penalități, despăgubiri plătite, lipsuri de inventar, donații și subvenții acordate, donațiile făcute în scopuri umanitare și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși. În grupa cheltuielilor privind operațiile de capital se cuprind: valoarea contabilă a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli excepționale.

Veniturile: în funcție de activitățile care le generează se împart în: venituri din activitatea de exploatare, venituri financiare și venituri excepționale.

Veniturile realizate din activitatea de exploatare sunt grupate

astfel: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate; venituri din producția de imobilizări; venituri din subvenții de exploatare; venituri realizate în avans.

Veniturile financiare cuprind: venituri din participații, venituri din creanțe imobilizate, venituri din titluri de plasament, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute și alte venituri financiare.

Veniturile excepționale sunt formate din două grupe: venituri din operații de gestiune și venituri din operații de capital. Din grupa veniturilor din operații de gestiune fac parte: despăgubiri și penalități încasate; valoarea bunurilor primite gratuit; valoarea bunurilor rezultate din dezmembrarea imobilizărilor, drepturilor de personal neridicat, prescrise.

Din grupa, veniturilor excepționale din operații de capital fac parte: cota-parte a subvenției pentru investiții virate asupra rezultatului exercițiului și prețului de vânzare al activelor imobilizate cedată.

În cadrul structurilor de cheltuieli și venituri este reprezentat ca structură distinctă și rezultatul exercițiului sub formă de profit (beneficiu) sau pierdere.

Cu toate că profitul reprezintă acele venituri care au depășit cheltuielile, iar pierderile, cheltuielile care nu au fost acoperite din venituri, ele au totuși un circuit distinct, separat în timp de cel al cheltuielilor și veniturilor.

În funcție de cele două structuri de bază-cheltuielile, și veniturile, rezultatele se împart și ele în: rezultate din activitatea de exploatare, rezultate financiare și rezultate excepționale.

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferența dintre veniturile din operațiile curente, respectiv veniturile din exploatare plus veniturile financiare și cheltuielile perioadei curente, respectiv cheltuielile de exploatare plus cheltuielile financiare.

Rezultatul excepțional reprezintă diferență dintre veniturile excepționale, ca urmare a unor operații efectuate de unitatea patrimonială, care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Rezultatul brut este format din rezultatul curent plus rezultatul excepțional. Dacă din rezultatul brut se scade impozitul pe profit se obține rezultatul net.

	CHELTUIELI	VENITURI	REZULTATE
1	Cheltuieli de exploatare	Venituri din activitatea de exploatare	Rezultate din activitatea de exploatare
2	Cheltuieli financiare	Venituri financiare	Rezultate financiare
3=1+2			Rezultate curente
4	Cheltuieli excepționale	Venituri excepționale	Rezultate excepționale
5=3+4	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat brut
6			Impozit pe profit
7=5-6			Rezultatul net

Figura 1.2. Structura cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor.

1.2. METODA CONTABILITĂȚII

1.2.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea având un obiect propriu de cercetare, are totodată și o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

Complexitatea obiectului de studiu al contabilității, impune o complexitate a procesului cunoașterii a acestuia. În aceste condiții, analiza elementelor componente ale obiectului contabilității, trecerea de la fapte la concluzii generale, de la fenomene la sesizarea esenței lor, necesită folosirea judicioasă a unor tehnici de lucru, procedee și metodologii de cercetare.

Metoda este calea rațională de urmat în vederea atingerii unui scop, iar procedeul este mijlocul de realizare a scopului urmărit.

Fiecare știință folosește o singură metodă de cercetare în componența căreia se mai cuprind mai multe procedee tehnice de lucru.

Deci, metoda contabilității cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă și intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică și cu ajutorul cărora cercetează starea și mișcarea elementelor patrimoniale ale unităților patrimoniale, pentru a sesiza legăturile dintre ele, ca pe această bază să se calculeze rezultatele finale și să analizeze și controleze activitatea desfășurată de unitățile respective.

Rezultă că, contabilitatea ca disciplină științifică, are o singură metodă de cercetare, care se compune din mai multe procedee tehnice de lucru.

Utilizarea ca un tot unitar a procedeelelor metodei contabilității în interdependența și condiționarea lor reciprocă este determinată de interdependență și legăturile reciproce dintre componentele patrimoniului ca obiect al contabilității, lucru care rezultă din următoarele caracteristici:

1) Metoda contabilității face posibilă cuprinderea în sfera ei de cercetare a tuturor elementelor patrimoniale privite sub dublu aspect, a căror existență și mișcare se circumscrie în expresie valorică la nivelul unei unități gestionare, titulară de patrimoniu.

2) Între mijloacele economice pe de o parte și procesele

economice interne pe de altă parte, reflectate de metoda contabilității, există o interdependență și condiționare reciprocă, în sensul că fără existența mijloacelor economice n-ar fi posibilă desfășurarea proceselor economice, iar fără desfășurarea proceselor economice, n-ar fi posibilă reproducerea mijloacelor economice.

3) Aceeași interdependență și condiționare reciprocă există între și procesele economice pe de o parte și sursele de finanțare a acestora, pe de altă parte, reflectate de procedeele contabilității, în sensul că orice modificare în volumul și structura mijloacelor și proceselor transformatoare, determină direct sau indirect, o modificare în volumul și structura surselor de finanțare.

Pentru elucidarea particularităților obiectului ei de studiu, contabilitatea se bazează pe o serie de trăsături caracteristice, astfel:

1) Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilității constă în reflectarea patrimoniului unității patrimoniale, atât sub aspectul utilității și funcționalității bunurilor economice care îl compun, adică al destinației economice a acestora (mașini, utilaje, instalații, clădiri, materiale, produse finite, etc) cât sub aspectul relațiilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al surselor de finanțare.

Cu alte cuvinte, este vorba de același patrimoniu al întreprinderii privit ca un tot unitar, care în contabilitate este reflectat sub dublu aspect. Această dublă reprezentare a stării și mișcării patrimoniului întreprinderii a constituit din totdeauna, trăsătura esențială, care determină conținutul metodei contabilității. Aceasta poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații, prin egalitatea dintre cele două aspecte ale patrimoniului. (**Mijloacele economice=Surse de finanțare**), cunoscută sub denumirea de ecuația dublei reprezentări.

2) Elementele patrimoniale ale întreprinderii se află într-o continuă mișcare și transformare în fazele circuitului economic,

rămânând totuși, într-un echilibru permanent în cadrul unității respective. Acest echilibru este evidențiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei contabilității, și anume dubla înregistrare.

Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare, prin faptul că în timpul mișcării și transformării lor, elementele patrimoniului întreprinderii nu încetează de a fi privite sub dublul lor aspect, al utilității, funcționalității, valorificării lor, adică și destinației economice și al provenienței, modului de dobândire, surselor de finanțare, aspecte care se reflectă concomitent ca un raport de echivalență între doi termeni, unul care evidențiază mijloacele economice, iar cel de al doilea care evidențiază sursele de finanțare. Raportul de echivalență este reprezentat atât în cazul măririi concomitente a mijloacelor și surselor, cât și în cel al micșorării lor.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mișcarea și transformarea mijloacelor economice în fazele circuitului economic generează operații de ieșire dintr-o fază și de intrare în alta; de transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune (de păstrare, de producție, de cheltuieli) în altul. Astfel, activele circulante sub formă de materii prime și materiale se transformă în active circulante sub formă de semifabricate și produse finite, care la rândul lor își schimbă forma din active circulante sub formă de produse finite în active circulante bănești, care de asemenea, își schimbă forma în active circulante materiale. În acest circuit în care contabilitatea înregistrează trecerea acelorași valori dintr-o stare sau formă în alta, înregistrarea valorii respective se face de două ori, deci, apare dubla înregistrare a operațiunilor respective, în sensul că vechea fază, vechea formă sau vechiul loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieșirile, micșorările, iar noua fază, noua formă, noul loc constituie cel de al doilea termen al egalității, care polarizează intrările, creșterile elementului sau

fenomenului respectiv. Potrivit acestei trăsături a metodei contabilității, orice operație economică, este încadrată și analizată sub dublul aspect, în raport cu efectul pe care îl produce asupra elementelor care stau la baza înfăptuirii ei.

Folosirea dublei înregistrări în contabilitate, îi dă acesteia posibilitatea să reflecteze în dinamică, pe baza unui sistem coerent, cele două aspecte ale dublei reprezentări a patrimoniului. Pornind de la relația generală de echilibru proprie dublei reprezentări ($\text{Mijloace economice} = \text{Surse de finanțare}$), prin dubla înregistrare se crează cea de-a doua relație specifică acesteia, și anume ($\text{Creșterea mijloacelor economice} + \text{Micșorarea surselor economice} = \text{Creșterea surselor economice} + \text{Micșorarea mijloacelor economice}$), cunoscute sub denumirea de ecuația dublei înregistrări.

Dubla înregistrare prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, atât pe linia sporirii proprietăților informative ale datelor furnizate, cât și pentru faptul că dă posibilitatea efectuării unui control permanent asupra exactității înregistrărilor efectuate cu privire la operațiile economice, asigurând astfel o exactitate maximă a datelor respective.

De menționat că, atât dubla reprezentare a patrimoniului, cât și dubla înregistrare a operațiunilor, ca trăsături esențiale ale metodei contabilității, sunt specifice numai acesteia, fără a se mai întâlni la alte discipline economice, motiv pentru care ele se constituie ca principii de bază ale metodei contabilității.

Pentru elucidarea și altor particularități ale obiectului de studiu al contabilității, metoda aceasta se mai bazează și pe alte trăsături. Astfel, o altă trăsătură a metodei contabilității este aceea a folosirii unor procedee care să permită înregistrarea valorică a existenței și mișcării patrimoniului întreprinderii, adică studierea a acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească. Acest lucru permite oglindirea concomitență atât a laturii cantitative, cât și a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoașterea analitică a stării și mișcării tuturor

elementelor patrimoniale, iar prin gruparea și sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra patrimoniului întreprinderii.

De asemenea, metoda contabilității are ca trăsătură caracteristică reflectarea cu ajutorul procedeele sale de lucru, numai a operațiilor valorice cu privire la fenomenele și procesele economice care au avut loc și se face dovada înfăptuirii lor prin acte scrise. Sprijinindu-și înregistrările sale pe documente, contabilitatea oferă informații precise cu privire la integritatea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor și poate oricând proba în raporturile de drepturi și obligații ale întreprinderii cu alte întreprinderi, instituții și persoane fizice.

Se poate conchide că metoda contabilității reprezintă totalitatea procedeele interdependente pe care le folosește în scopul realizării obiectului ei de studiu. Dacă prin obiectul său de studiu, contabilitatea urmărește căutarea răspusurilor la probleme privind ce fenomene și procese trebuie înregistrate, când și unde au avut loc, metoda, prin procedeele ei de lucru, răspunde la întrebările: cum trebuie înregistrate acestea și de ce s-au produs, care este cauza și geneza lor.

1.2.2. Procedeele metodei contabilității

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda acesteia folosește o serie de procedee care permit furnizarea de informații cu privire la fenomenele și procesele economice care au loc în cadrul unităților patrimoniale.

Aceste procedee se împart în trei grupe:

- procedee comune tuturor științelor;
- procedee specifice metodei contabilității;
- procedee ale metodelor contabilității, utilizate și de alte discipline economice.

a) **Procedeele comune tuturor științelor.** Dintre procedeele

comune tuturor științelor metoda contabilității utilizează: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza etc.

Observația, este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe. Contabilitatea folosește procedeul observației pentru cunoașterea fenomenelor și proceselor economice care se pot exprima valoric și care după ce au fost consemnate în documente, le reflectă cifric, numeric, cu ajutorul procedeele sale specifice de lucru și cu respectarea normelor și principilor care o călăzuiesc.

Raționamentul se aplică se către metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, pornind de la fenomenele și procesele economice care intră în obiectul său de studiu și care au fost observate, să ajungă la concluzii noi ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee. Astfel, pe bază de raționament s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între mijloacele economice și sursele de finanțare a acestora există o egalitate perfectă, fiind vorba de același patrimoniu privit sub dublu aspect. Tot prin raționament s-a stabilit influența pe care o produc operațiile economice asupra activului și pasivului unității, regulile care stau la baza reflectării operațiilor economice și financiare în conturi, conținutul unor indicatori furnizați de contabilitate, etc.

Comparația se folosește de metoda contabilității prin alăturarea a două sau mai multe fenomene și procese economice care se pot exprima valoric, cu scopul de a stabili asemănările și deosebirile dintre ele, ca pe această bază să se fixeze anumite noțiuni, să se tragă o serie de concluzii. Comparația este utilizată frecvent în cadrul procedeele metodei contabilității. Astfel, se compară veniturile cu cheltuielile pentru a stabili rezultatele finale, se compară indicatorii realizați cu cei prestabiliți pentru a se determina abaterile în vederea adoptării deciziilor corespunzătoare, etc.

Clasificarea este acțiunea de împărțire, distribuire,

repartizarea sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a obiectelor sau fenomenelor în funcție de asemănările și deosebirile dintre ele. Asemănările le aproprie și le încadrează în aceeași clasă, iar deosebirile le diferențiază și le distribuie în clase diferite. Metoda contabilității folosește clasificarea atât în cadrul procedeele specifice, cât și în cadrul celor comune altor discipline economice pentru studierea rațională și sub diferite aspecte a patrimoniului întreprinderii, respectiv a mijloacelor economice, a surselor de finanțare, a cheltuielilor, veniturilor, pentru studierea sistematică documentelor, a evaluării etc.

Analiza reprezintă un procedeu științific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen, care se bazează pe examinarea, pe studierea sistematică a fiecărui element component în parte. În contabilitate, analiza are un câmp foarte larg de aplicare. Astfel, analiza contabilă este folosită la înregistrarea corectă a operațiilor economice, analiza bilanțului pentru stabilirea situației economico-financiare, a unității, a cauzelor care au determinat-o și a deciziilor ce urmează a se adopta, analiza contului de rezultate pentru cunoașterea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii.

Sinteza ca procedeu științific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare. Este folosită pe scară largă de metoda contabilității în operațiile de grupare și centralizare a datelor pentru a le face din ce în ce mai sintetice în scopul generalizării concluziilor ce se desprind din analiza acestora.

b) Procedeele specifice metodei contabilității.

Procedeele specifice metodei contabilității, utilizate pentru cercetarea și studierea obiectului său, sunt: bilanțul, contul și balanța de verificare.

Bilanțul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, prin care se înfăptuiește dubla reprezentare a patrimoniului întreprinderii. Cu ajutorul bilanțului se prezintă la un moment dat în expresie valorică, patrimoniului întreprinderii

sub dublu său aspect și anume: pe de o parte sub aspectul destinației economice și pe de altă parte, sub aspectul surselor de procurare.

Prin acest procedeu, metoda contabilității asigură sintetizarea și generalizarea datelor pe verigi distincte ale economiei naționale pornind de la nivelul unităților patrimoniale, ministere, alte organe centrale și până la nivelul economiei naționale. Aceste verigi fiind înzestrate încă de la înființarea lor de către proprietar cu patrimoniul necesar desfășurării activității lor, vor reflecta în datele contabilității situația existentă, atât sub aspectul utilității, funcționalității și a valorificării bunurilor economice care îl compun, adică a mijloacelor, cât și sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al surselor de finanțare a bunurilor respective. Pentru a obține acest lucru este necesară generalizarea tuturor datelor referitoare la situația unității la un moment dat, cu ajutorul procedurii specifice metodei contabilității, bilanțul.

Deoarece, bilanțul cuprinde situația patrimoniului întreprinderii la un moment dat, el exprimă în același timp rezultatul utilizării și valorificării acestui patrimoniu în perioada dată, deci furnizează informații generale privitoare la situația economică și financiară a întreprinderii și la relațiile ei economice cu alte unități, furnizând numai informații generale, sintetice, obținute din centralizarea datelor contabilității, curente. Bilanțul este completat de o serie de situații anexe, prin care se explică și se detaliază anumite laturi ale activității economice și financiare a unității.

Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mișcările succesive care se produc ca urmare a operațiilor economice în structura și mărimea patrimoniului unei întreprinderi, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv un alt procedeu specific, care poartă denumirea de cont.

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru

reflectarea fiecărui element patrimonial, de activ și de pasiv precum și a fiecărei poziții noi pe care o ocupă fiecare element în mișcarea și transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Aceste conturi au legături reciproce, atât între ele, cât și cu bilanțul, legături determinate de unitatea obiectului contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează **sistemul conturilor**.

Contabilitatea dispune de un sistem de conturi în care reflectarea tuturor operațiilor rezultate din mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale are la bază dubla înregistrare. Această trăsătură a contabilității face posibilă cuprinderea cu ajutorul sistemului de conturi a întregului său obiect și menținerea unui echilibru permanent, necesar pentru verificarea exactității datelor înregistrate în conturi. Dacă bilanțul generalizează prin indicatorii săi mresul activității întreprinderii, contul este procedeu care particularizează această activitate, furnizând informațiile necesare pentru caracterizarea fiecărui mijloc economic, proces economic, sursă de finanțare și rezultatul final.

Legătura dintre cont, care furnizează informațiile de detaliu asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilității și bilanț, care furnizează informații generalizatoare asupra activității de ansamblu a întreprinderii, se realizează cu ajutorul unui alt procedeu specific metodei contabilității numit bilanță de verificare.

Balanța de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul întreprinderii, dând prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Datele balanței de verificare stau la baza întocmirii bilanțului. Cu ajutorul ei se centralizează întreaga activitate economică a întreprinderii, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. Astfel, se obțin informațiile de ansamblu asupra întregului patrimoniu aflat în administrarea întreprinderii și asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanței

de verificare oferă conducerii fiecărei întreprinderi posibilitatea de a cunoaște volumul modificărilor survenite în structura patrimoniului, atât pe perioada curentă, cât și cumulativ din perioadele precedente de gestiune, în vederea adaptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activității întreprinderii în perioadele viitoare.

Operația de centralizare a datelor contabilității cu ajutorul balanței de verificare, este posibilă datorită oglinzirii acestora în expresie bănească, la toate nivelurile organizatorice.

Balanța de verificare îndeplinește atât o funcție de control, cât și o funcție economică, constituind puntea de legătură dintre cont și bilanț.

c) **Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice.**

Pe lângă procedeele specifice, contabilitatea mai utilizează în cadrul metodei sale de lucru și alte procedee comune mai multor discipline economice. Acestea sunt deosebit de necesare metodei contabilității, constituind o premisă utilă sau servind pentru completarea procedeelelor specifice, cu care se întrepătrund și formează un tot unitar.

Dintre procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice, mai importante sunt: documentația, evaluarea, calculația, inventarierea.

a) **Documentația** constă în faptul că orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată în documentele care fac dovada înfăptuirii lor. Acest lucru este necesar pentru realizarea cerinței principale a contabilității de fundamentare și justificare a tuturor datelor sale pe bază de acte scrise.

Întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară, constituie o cerință necesară pentru cunoașterea și conducerea în cunoștiință de cauză a activității întreprinderii, deoarece această reclamă un control sever asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului în întregul său și a părților lui componente, precum și a fiecărei operații în parte.

De subliniat și importanța deosebită pe care o au documentele pentru desfășurarea normală a lucrărilor de contabilitate, întrucât cu ajutorul lor se verifică justetea operațiilor economice, controlul gestionar asupra valorilor materiale și bănești, precum și respectarea disciplinei contractuale.

b) **Evaluarea** este procedeul prin care datele contabilității sunt reprezentate printr-o singură unitate de măsură, creând posibilitatea centralizării lor cu ajutorul balanțelor de verificare și generalizare cu ajutorul bilanțului. Astfel, datele consemnate în documente, referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale, exprimate în diferite unități de măsură (kg., m2, m3, to., l etc.) pentru a putea fi înregistrate în conturi trebuie evaluate unitar prin intermediul etalonului valoric, singurul etalon generalizator.

Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități monetare cu ajutorul prețurilor.

c) **Calculația** este strâns legată de evaluarea ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența și mișcarea patrimoniului în toate fazele circuitului economic, precum și rezultatele finale ale activității este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora.

Acest procedeu își găsește aplicarea cea mai largă în domeniul calculației costurilor de producție. Noțiunea de calculație are însă o accepțiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate: ea include toate formele de calcul, începând cu simpla calculare a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor, sumelor și soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor patrimoniale inventariate, a diferențelor de inventar, și terminând cu stabilirea costului producției și calculul rezultatelor finale, precum și a tuturor indicatorilor economico-financiarilor prin care se apreciază activitatea desfășurată de întreprindere.

d) **Inventarierea**

În cursul perioadei de gestiune, se poate întâmpla ca o serie de operații economice să nu poată fi consemnate în documente

în momentul producerii lor, și ca atare, să nu poată fi înregistrate în conturi. Astfel, ca rezultat al influenței unor agenți naturali, unele bunuri de degradează, își pierd din greutatea și calitatea lor; neglijența sau chiar reaua credință a gestionarilor poate duce la dispariția unor bunuri, fără ca toate acestea să poată fi înregistrate în documente și în conturi. Totodată, datele înregistrate în conturi pot să nu concorde cu realitatea și ca urmare a unor greșeli de calcul și înregistrare, situații care nu se pot decoperii cu ajutorul balanței de verificare.

În aceste condiții, pentru a se cunoaște situația reală a patrimoniului reflectat în contabilitate, trebuie să se verifice existența faptică, directă a tuturor elementelor sale în scopul descoperii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în conturi și realitățile de pe teren. În acest scop, contabilitatea se folosește de un alt procedeu: inventarierea.

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța dintre datele din conturi și cele constatate la fața locului prin operația de inventariere.

1.3. Sfera de cercetare și câmpul de aplicare al contabilității

Odată definite obiectul și metoda contabilității, este necesar să se contureze sfera de cercetare și domeniul de aplicare al contabilității. Totodată, trebuie făcută o distincție clară între problemele cercetării contabile care derivă din obiectul contabilității și problemele pe care le ridică contabilitatea ca tehnică de investigare. Aceste două aspecte ale contabilității sunt inseparabile și se condiționează reciproc, unul arată modul de cercetare al obiectului contabilității, iar celălalt arată mijloacele de acțiune, respectiv, procedeele tehnice de lucru. În orice caz, aspectele teoretice legate de tehnica contabilă nu trebuie confundate cu munca de investigare științifică care decurge din obiectul contabilității. Stabilirea obiectului de

studiu al unei discipline științifice indică în mod precis și sfera preocupărilor științifice și fixează locul pe care îl ocupă disciplina respectivă în procesul cunoașterii științifice.

În primul rând, în sfera cercetării se cuprind toate problemele legate de starea și mișcarea patrimoniului unităților economice și sociale studiate sub aspectul eficienței economice. Ca atare, finalizarea muncii de cercetare contabilă se concretizează în răspunsul fundamentat științific pe care contabilitatea trebuie să-l dea întrebării dacă un proces de exploatare este justificat din punct de vedere economic, adică dacă veniturile obținute acoperă cheltuielile efectuate și aduc un profit întreprinzătorului.

În al doilea rând cercetarea contabilă este strâns legată de aspectele tehnice, tehnologice și organizatorice ale exploatării factorilor de producție. În elaborarea problemelor contabilitatea folosește tehnica sa proprie cu ajutorul căreia cunoaște activitatea economică desfășurată și rezultatele obținute. Se poate afirma că cercetarea contabilă derivă din conținutul cercetării din domeniul tehnic, tehnologic și organizatoric și în același timp constituie baza de orientare, punctul de plecare pentru cercetarea contabilă. În această accepțiune, cercetarea contabilă devine tot mai necesară și mai importantă pe măsură ce unitățile economice sunt tot mai mari, iar procesele de producție și comerciale tot mai complexe.

În al treilea rând cercetarea contabilă este chemată să demonstreze rezultatele întregii activități economice și să arate factorii care le-au determinat. Prin informațiile furnizate de contabilitate se poate efectua controlul îndeplinirii obiectivelor stabilite în conformitate cu cerințele creșterii economice.

În al patrulea rând, este de subliniat faptul că multe din problemele cercetării contabile se interferează cu cele de cercetare ale altor științe tehnice sau economice (fiind grefate pe același patrimoniu), cu care trebuie să colaboreze în soluționarea lor. Fiecare dintre ele cercetează același patrimoniu dintr-un anumit unghi de vedere, specific fiecărei discipline științifice.

Sfera de aplicare a contabilității are două dimensiuni, una pe orizontală și una pe verticală. În ceea ce privește prima dimensiune, contabilitatea cercetează starea și mișcarea patrimoniului unităților economice și sociale ca celule de bază ale economiei. Cât privește a doua dimensiune, sfera de cercetare a contabilității pe verticală, aceasta are în vedere circumscrierea contabilității pe treptele organizatorice ierarhic superioare ale economiei. Prin centralizarea datelor contabile obiectul contabilității se extinde dincolo de limitele unităților economice și sociale. Ea cuprinde deci, existența, mișcarea și transformarea patrimoniului, rezultatul final, inclusiv controlul mișcării și transformării acestuia pe ramuri de activitate și pe scara întregii economii până la nivelul economiei naționale. Prin centralizarea datelor contabilității unităților patrimoniale, acestea se varsă în "albia" comună a economiei naționale. Unitățile economice și sociale ca celule de bază ale economiei naționale nu pot fi privite izolat, rupte de angrenajul din care fac parte. ca urmare, este firesc ca situația economică și financiară a unităților patrimoniale oglindită în contabilitate să fie reflectată în formă concentrată prin indicatori sintetici până la nivelul economiei naționale.

1.4. Relațiile contabilității cu celelalte științe

În calitatea ei de disciplină științifică, contabilitatea constituie un sistem de cunoaștere privind evidența, calculul, analiza și controlul în expresia valorică a stării de mișcare a patrimoniului unei persoane fizice sau juridice. Prin realizarea obiectului său de cercetare, contabilitatea descoperă raporturile între componentele patrimoniului și pe această bază furnizează cunoștințe privind modul de gestionare și dezvoltare a acestuia.

Contabilitatea face parte din grupa științelor sociale. Corespunzător naturii economice a obiectului ei de studiu, contabilitatea se încadrează în sistemul științelor economice, iar specializarea ei în probleme informaționale și de gestiune a

patrimoniului o încadrează în grupa științelor economice funcționale.

Contabilitatea are strânse legături cu economia politică, lucru ce rezultă din studierea aceluiași obiect – patrimoniul – însă din puncte de vedere diferite. În timp ce contabilitatea înregistrează, prelucurează, analizează și controlează starea și mișcarea elementelor patrimoniale, economia politică studiază condițiile sociale de producție, descoperind legile care guvernează producția și schimbul bunurilor materiale în societatea omenească. În toate cazurile, cercetarea contabilă se bazează pe conținutul categoriilor economice definite de economia politică, cum sunt: marfă, bani, valoare etc. iar legăturile dintre fenomenele și procesele economice descoperite de contabilitate sunt demonstrate pe baza legilor descoperite de economia politică, acestea constituind baza teoretică a contabilității.

Studiind starea și mișcarea patrimoniului agenților economici, contabilitatea are strânse legături cu disciplinele economice funcționale, care sunt: știința managementului economic, știința financiară, analiza activității economice și controlul activității economice. Analiza activității economice și controlul activității economice, constituie o continuare a contabilității ca disciplină aplicativă, în sensul folosirii datelor ei ca sursă documentară principală în realizarea obiectului lor de studiu. În procesul analizei și controlului, datele contabile sunt prelucrate și interpretate după metodele proprii ale fiecărei discipline în parte, elaborându-se în baza lor măsurile necesare pentru perfecționarea activității economice a unităților. supuse analizei și controlului. Astfel, analiza și controlul creează condiții pentru finalizarea datelor și valorificarea lor multilaterală, iar informațiile economice și financiare furnizate de contabilitate se întregesc și se desăvârșesc.

Contabilitatea are relații cu statistica, atât pe plan teoretic cât și ca activitate practică. Din punct de vedere teoretic contabilitatea ține seamă de cerințele statisticii, la elaborarea

categoriilor proprii acesteia, iar din punct de vedere practic, contabilitatea pune la dispoziția statisticii un volum important de date pe care aceasta le prelucreează și generalizează după metodele ei proprii.

Contabilitatea are relații cu **dreptul**, atât pe plan teoretic cât și practic.

Pe plan teoretic reamintim că patrimoniul ca obiect al contabilității este definit ca fiind totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică aparținând titularului de patrimoniu precum și bunurile la care se referă. Bunurile economice care formează activul, și relațiile de drepturi și obligații cu privire la aceste bunuri care formează pasivul, constituie conținutul teoriei juridice a activului și pasivului.

Din punct de vedere practic, contabilitatea prin înregistrările sale evidențiază raporturile juridice dintre stat și agenții economici, drepturile și obligațiile reciproce dintre agenții economici, persoane fizice și/sau juridice ce apar ca urmare a desfășurării proceselor economice. În contabilitate se oglindește și modul cum sunt respectate normele de drept; disciplina financiară, disciplina muncii, disciplina contractuală etc. Din această cauză, contabilitatea prezintă importanță deosebită pentru organele de drept, datele ei constituind forță probantă în justiție în stabilirea adevărului în cazul litigiilor patrimoniale.

Contabilitatea are strânse legături cu **matematica**, întrucât totalitatea modificărilor pe care le produc operațiile economice, procesele economice și raporturile juridice se prezintă în ultimă instanță sub două forme: creșteri și micșorări, a căror mărime se determină cu ajutorul procedeelelor specifice metodei contabilității. Acestea au la bază calculul economic sub variatele forme ale acestuia: de calcul aritmetic, în cazul adunării și scăderii curente; de calcul algebric, în cazul însumării abaterilor pozitive și negative ale scăderii contabile (poziționale) prin trecerea unei sume dintr-un termen al egalității în altul; de calcul matricial la înregistrările sistematice și în lucrările de poziționare la întocmirea bilanțelor de

verificare; cu informatica economică în cazul aplicării informaticii la prelucrarea automată a datelor contabile; cu cibernetica, contabilitatea constituind ea însăși un sistem cibernetic cu autoreglare.

Relațiile strânse și utilizarea unor instrumente și procedee matematice, au determinat pe unii autori să considere contabilitatea ca fiind o ramură a matematicii.

După Luca Paciolo, primul autor al unei cărți de contabilitate, care a încadrat tratatul său de contabilitate în partidă dublă, 1494, în lucrarea "Summa de l'arithmetica, geometrie proportioni e proportionalita", aproape toți autorii care au urmat, au făcut același lucru. Alții au mers mai departe și au fundamentat anumite teorii matematice ale conturilor. Astfel, se pot menționa: teoria matematică a contabilității și conturilor susținute de Giralmo Cardano în 1539 în lucrarea sa "Practicae mathematicae", P. Bouchet în 1832 care fundamentează partida dublă cu ajutorul ecuațiilor, iar apoi Giovanni Rossi în 1889 lucrarea "La teoria matematica della scrittura doppia", care face același lucru.

Autorii francezi Lautey și Guilbault în lucrarea lor "La science des comptes mise à la portée de tous" pornesc de la concepția matematică a funcționării conturilor pentru a ajunge la caracterizarea contabilității ca ramură a matematicii.

Contabilitatea nu este matematică. Faptul utilizării de către contabilitate a raționamentului, a unor instrumente, procedee și metode matematice, nu imprimă contabilității caracterul de matematică aplicată și nu schimbă sau explică conținutul metodei contabilității.

Contabilitatea a ajuns la un nivel la care conceptele ei teoretice pot fi demonstrate matematic, ceea ce îi imprimă caracterul de adevărată știință. Leonardo da Vinci menționa: "Nici o cercetare umană nu se poate numi știință adevărată dacă nu trece prin demonstrații matematice".

În fine, menționăm legăturile contabilității cu științele tehnice deoarece tehnică contabilă reflectă cu ajutorul

conturilor sintetice și analitice cheltuielile unor faze ale proceselor tehnologice sau ale întregului proces de producție al întreprinderii. Organizarea și conducerea contabilității se face în strânsă legătură cu tehnologia și organizarea producției, cât și cu organizarea tehnico-administrativă a întreprinderii.

1.5. DIRECȚII DE EVOLUȚIE A CONTABILITĂȚII

1.5.1. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune

Teoria și practica contabilă se prezintă studiului sub un dublu unghi de vedere: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară sau contabilitatea întreprinderii ca sistem cu multitudinea relațiilor ei pe orizontală și pe verticală, cuprinde în câmpul său de cercetare cunoașterea și prezentarea situației patrimoniului și a rezultatelor obținute, atât față de proprietari cât și față de terțe persoane interesate.

Astfel, în baza principiilor de bază ale contabilității și a caracterului său gestionar, ea evidențiază, calculează, analizează și controlează operațiile patrimoniale generate de relațiile întreprinderii cu mediul economic social, cât și de activitățile interne, în scopul determinării rezultatelor financiare și întocmirii documentelor contabile de sinteză și raportare: bilanțul, contul de rezultate și anexa. Deoarece, aceste documente oferă mediului extern o imagine fidelă, sintetică și retrospectivă a situației întreprinderii, contabilitatea financiară trebuie să aibă un caracter normalizat. Din această cauză, atât înregistrarea operațiilor economico-financiare, cât și întocmirea și prezentarea periodică a lucrărilor contabile de sinteză, se realizează strict pe baza unor reguli generale stabilite de lege, valabile și obligatorii pentru toate unitățile economice și sociale. Aplicarea strictă a legilor stabilite facilitează comunicarea între unități și între cei interesați, cărora le sunt

destinate informațiile financiar-contabile. În același timp, aplicarea unitară și obligatorie a regulilor stabilite permite înțelegerea cu ușurință și asigură comparabilitatea conținutului lucrărilor de sinteză contabilă, atât în succesiunea exercițiilor financiare, cât și între unități diferite.

Modelul raporturilor întreprinderii cu mediul economico-social se poate prezenta astfel:

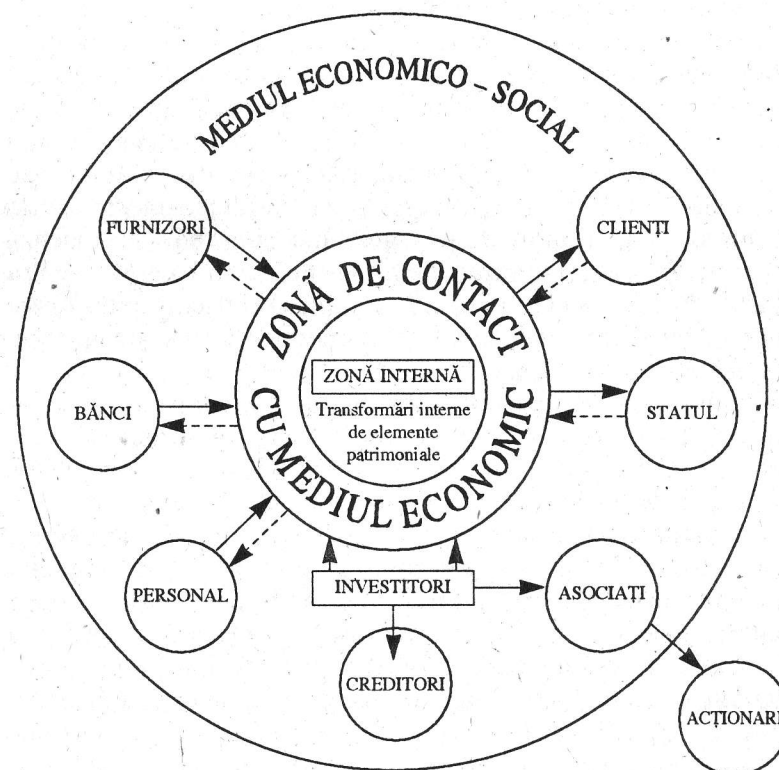


Fig. 1.2 După A. Cibert, *Comptabilité générale*

Contabilitatea de gestiune, numită și analitică sau de exploatare, urmărește cu mijloace specifice contabilității, totalitatea transformărilor interne produse în masa patrimonială:

consumuri de active circulante, forță de muncă, utilaje etc. pentru stabilirea costurilor, precum și toate elementele necesare stabilirii veniturilor întreprinderii, provenind din produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate. Ea înregistrează informațiile necesare mersului activității de exploatare, controlul riguros și sistematic asupra modului de utilizare a factorilor de producție în diferitele compartimente (secții, sectoare, ateliere, ferme etc.) ale întreprinderii.

Prin rolul său, această componentă a contabilității întreprinderii facilitează gestiunea, controlul și analiza activității interne, constituind instrumentul principal de informare asupra mersului activității, asupra randamentelor și performanțelor, cât și a rezultatelor concrete obținute pe parcursul desfășurării proceselor economice interne. Prin urmare, contabilitatea de gestiune internă, furnizează conducerii unității informațiile necesare în mod operativ pentru luarea în timp optim a deciziilor și măsurilor corespunzătoare pentru bunul mers al activității economico-financiare în toate compartimentele întreprinderii. Din această cauză, contabilitatea de gestiune urmarește și controlează într-o manieră mai mult sau mai puțin diferită de prevederile legale obligatorii și printr-o exprimare mai detaliată a operațiilor determinate de activitatea internă, în funcție de modul specific de organizare a acesteia, de dimensiunile și structurile interne, de atribuțiile și responsabilitățile diferite la nivelul compartimentelor. Prin urmare, contabilitatea de gestiune internă, pornind de la conceptele și principiile contabile generale, se organizează și funcționează pe baza unor reguli interne ce se stabilesc de unitatea economică în conformitate cu nevoile specifice ale acesteia. Din această cauză dispozițiile legale nu obligă întreprinderea la organizarea contabilității de gestiune, aceasta fiind lăsată la latitudinea conducerii întreprinderii.

Cu toată opoziția între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, între ele există totuși o legătură în sensul că ambele se bazează pe aceleași date din documente,

contabilitatea de gestiune preia numeroase informații colectate de contabilitatea financiară, iar elaborarea documentelor contabile de sinteză se sprijină și pe aportul contabilității de gestiune.

1.5.2. Noile obiective ale contabilității

Obiectivul central al contabilității trebuie să fie descrierea unei imagini fidele a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului întreprinderii. Obținerea și prezentarea situațiilor care să reflecte această imagine fidelă are loc numai în condițiile respectării principiilor care guvernează contabilitatea, ce constituie cadrul conceptual, instrumentul de perfecționare și normalizare a contabilizării, fundamentat de regulile prudenței, legalității și sincerității care au în esență o serie de principii contabile acceptate unanim. Acestea sunt: principiul prudenței; permanenței metodelor; independenței exercițiilor; continuității activității; intangibilității bilanțului de deschidere, necompensării, costurilor istorice, importanței relative, conectării cheltuielilor cu veniturile, imagini fidele etc.

Principiul prudenței constă în "aprecierea reală a faptelor astfel încât să se evite riscul de transfer asupra viitorului, a incertitudinilor prezente, susceptibile să greveze patrimoniul și rezultatele întreprinderii". Acest principiu este legat organic de evaluarea patrimoniului, care interzice supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor. În esență prudența presupune:

- includerea în structura pasivului numai a profiturilor realizate în exercițiul curent;
- luarea în considerație a tuturor riscurilor posibile și a pierderilor eventuale care au fost generate de fenomene ale exercițiului prezent;
- calcularea reală a amortismentelor și provizioanelor, pentru ca mărimea acestora să nu influențeze negativ mărimea rezultatelor obținute.

Principiul permanenței metodelor constă în aplicarea acelorași principii, reguli și metode privind evaluarea și înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile.

Principiul independenței exercițiilor presupune calcularea cheltuielilor și veniturilor pe măsura obținerii sau angajării lor (și nu cu ocazia încasării sau plăților) și raportarea lor în perioadele respective. principalele consecințe ce decurg din aplicarea acestui principiu sunt:

- practicarea unei contabilități de angajamente, adică înregistrarea veniturilor în momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor și înregistrarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor sau al prestării serviciilor de către terți;

- utilizarea în practica contabilă a conturilor de regularizare: cheltuieli constatate în avans, venituri constatate în avans, venituri de primit, cheltuieli de plătit, cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții.

Rezultă că independența exercițiilor presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității întreprinderii pe măsura angajării activității lor și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

Principiul continuității activității presupune că întreprinderea își desfășoară normal activitatea într-o perioadă viitoare, evitând intrarea sa în sfera de declin sau lichidare. Aprecierea stării întreprinderii se face la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. În caz de continuitate, evaluarea patrimoniului se face la valoarea de utilitate a bunurilor, în caz de necontinuitate evaluarea se va face la valori lichidative.

Rezultă că există o legătură directă între principiul continuității activității cu principiile independenței exercițiilor și cel al permanenței metodelor, și totodată o serie de implicații asupra întocmirii documentelor contabile de sinteză.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere presupune ca aceasta să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului

precedent. Acest lucru este dovada integrității patrimoniale și a informării corecte a utilizatorilor externi.

Principiul necompensării constă în esență în excluderea compensărilor între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului, precum și între cele de cheltuieli și venituri ale contului de rezultate.

Principiul costurilor istorice constă în a păstra în structurile bilanțiere ale valorilor de intrare care sunt valori de referință, cu caracter istoric, corectarea acestora făcându-se numai în suma amortismentelor și provizioanelor. Avantajele aplicării acestui principiu constau în simplitatea calculelor, asigurarea comparabilității în timp și în spațiu a datelor contabile, posibilități suplimentare de control. Se apreciază că o contabilitate legată de costuri istorice este: **pertinentă**, deoarece permite măsurarea calității deciziilor trecute; **obiectivă**, deoarece se bazează pe tranzacții reale constante cu documente de intrare în patrimoniu; **ușor de stabilit și de înțeles**; **utilizabilă**, pentru calculul performanțelor; confirmată în foarte multe țări de către practica seculară.

Principiul imaginii fidele, esența acestuia constă în conformarea cu regulile și procedurile în vigoare, ceea ce presupune respectarea tuturor principiilor acceptate, precum și a dispozițiilor regulamentare, imprimatul **principiului sincerității**, care presupune prezentarea tuturor informațiilor necesare pentru ca utilizatorii interni și externi să înțeleagă conținutul conturilor. Acest lucru are în vedere calitatea contabilului de a fi: de bună credință și de a manifesta profesionalism în aplicarea corectă a principiilor contabile.

Principiile menționate sunt rezultatul practicii contabile mondiale. Ele sunt așezate la baza normalizării contabilității de către Comisia Internațională a Standardelor Contabile (I.A.S.C.) și apoi de către Directivele Comunității Economice Europene, care au inspirat și noul sistem contabil din România.

CAPITOLUL II

BILANȚUL-PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

2.1. Definirea, conținutul și structura bilanțului

Noțiunea de bilanț este foarte veche. Nu se cunoaște precis când și cine a creat acest instrument contabil. Ca și contabilitatea, bilanțul este opera anonimă la care și-au adus contribuția generații și generații de autori, practicieni și teoreticieni din vechi timpuri.

Aristotel în lucrarea „Politica”, vorbește de bilanțul preventiv, respectiv de bugetul de venituri și cheltuieli.

Autorul italian Brancilla vorbește de bilanțul cetății Treviza, din 1341, iar alți autori susțin că în anul 1368, s-ar fi încheiat un bilanț al cetății Roma și mai târziu pentru Milano, ca socoteală finală de activitate.

Etimologic, cuvântul bilanț corespunde noțiunii de cântar cu două tabere, presupune a se afla în echilibru, derivând din cuvântul “bi” și “lanx”.

De la prima definiție dată, de “cântar al averii în corelație cu sursele sale de dobândire”, bilanțul a făcut obiectul unor preocupări permanente, practice și teoretice.

Din multitudinea de calități și funcții proprii bilanțului cea mai importantă ipostază de prezentare a sa este cea metodologică, adică de procedeu folosit în explicarea și definirea mecanismului partidei duble.

Dubla prezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului contabil. El evidențiază în expresie valorică, la un moment dat, echilibrul dintre mijloacele economice și sursele lor de finanțare, precum și rezultatele obținute ca urmare a investiției, consumării și reproducției capitalului.

Dubla reprezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului prin intermediul structurilor sale de ACTIV și PASIV. Activul bilanțului, cuprinde mijloacele economice ca forme funcționale de investire a capitalului precum și rezultatul negativ obținut sub forma PIERDERILOR, iar pasivul bilanțului, reflectă sursele de proveniență a mijloacelor economice în cadrul procesului de reproducție a patrimoniului și rezultatul pozitiv obținut sub forma PROFITULUI. Pierderile ca element de activ bilanțier exprimă mărimea capitalului consumat în activitatea economică care nu poate fi acoperit din veniturile proprii. Profitul ca element de pasiv bilanțier, reprezintă sursa de finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor proprii față de cheltuieli.

Modelul global de structură a bilanțului poate fi prezentat, astfel:

TABELUL 2.1.

BILANȚ CONTABIL

ACTIV		PASIV	
A	Prezentarea în expresie valorică a mărimii mijloacelor economice folosite în activitatea întreprinderii	A	Prezentarea în expresie valorică a mărimii surselor de finanțare a mijloacelor economice.
B	Pierderi	B	Profit.

Modelul global de structură al bilanțului contabil.

Practica mondială cunoaște două forme de scheme de bilanț. Una sub formă de tabel cu două părți alăturate, partea stângă numită activ și partea dreaptă numită pasiv, denumită *schema*

orizontală de bilanț modelul sub formă de listă verticală, denumită *schema bilanțului vertical*.

Indicatorii bilanțieri prin care sunt grupate și generalizate elementele de activ și pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanț. Fiecare element de activ și pasiv constituie, după caz, un post de activ sau pasiv. La rândul lor posturile sunt grupate și sistematizate în capitole și grupe de activ și, respectiv de pasiv.

Ordonarea posturilor se face, de regulă, în funcție de criteriul lichidității activului exigibilității pasivului.

În cadrul activului, posturile de activ sunt grupate în funcție de modul de valorificare și gradul de lichiditate, în active fixe sau imobilizări și active circulante. La rândul lor activele fixe sunt diferențiate în mijloace fixe sau imobilizări corporale, imobilizări necorporale și imobilizări financiare. Activele circulante sunt structurate în funcție de forma pe care o îmbracă în: active circulante materiale, stocuri, sau valori de exploatare; active circulante în decontare, creanțe sau valori realizabile; disponibilități bănești și valori bănești.

În cadrul pasivului, posturile sunt grupate în funcție de căile de formare a surselor de finanțare (proprii și străine) și gradul lor de exigibilitate (permanente și curente).

Așezarea posturilor în activul bilanțului este cea inversă lichidității activelor, începând cu cele mai puțin lichide, cum sunt imobilizările și terminând cu disponibilitățile bănești care îmbracă forma de bani lichizi. Cât privește ordinea de așezare a posturilor în pasivul bilanțului, aceasta este de regulă inversă exigibilității surselor de finanțare, începând cu capitalul propriu și terminând cu datoriile curente sau pe termen scurt. De menționat că, în schema de bilanț în Statele Unite ale Americii, ordinea de organizare a posturilor în activ și respectiv, în pasiv este inversă, începând cu disponibilitățile bănești și terminând cu imobilizările, în activ și începând cu datoriile curente și terminând cu sursele permanente, în pasiv.

Indiferent de tipul schemei de bilanț, orizontal sau vertical,

datelor privind mărimea elementelor patrimoniale de activ și pasiv sunt prezentate la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. Mărimea fiecărui element patrimonial se determină pe baza relației de sold, astfel:

Soldul la sfârșitul perioadei de raportare a elementului bilanțier "Casa"	=	Soldul la începutul perioadei de raportare a elementului bilanțier "Casa"	+	Creșterea în timpul perioadei de raportare a elementului bilanțier "Casa"	-	Micșorarea în timpul perioadei de raportare a elementului bilanțier "Casa"
---	---	---	---	---	---	--

TABELUL 2.2

Unitate:

Bilanț contabil (Model exemplificativ)
întocmit la 31 decembrie 1993

ACTIV			PASIV		
Posturi, capital, grupe		SOLD la 31 XII	Posturi, capital, grupe		SOLD la 31 XII
A C T I V E I M O B I L I Z A T E	1. Cheltuieli de constituire	1.500.000	C A P I T A L U R I P R O P R I I D A T O R I I	1. Capital social	520.000.000
	2. Concesiuni, brevete, licențe și alte drepturi și valori similare	5.000.000		2. Prime legate de capital	4.000.000
	3. Alte imobilizări necorporale	3.500.000		3. Diferențe din reevaluare	-
	TOTAL IMOBILIZĂRI NECORPORALE	10.000.000		4. Rezerve	30.000.000
	4. Terenuri	25.000.000		5. Rezultatul raportat	-
	5. Clădiri	50.000.000		6. Rezultatul exercițiului	85.000.000
	6. Construcții speciale	80.000.000		7. Fond de dezvoltare	100.000.000
	7. Mașini, utilaje și instalații de lucru	120.000.000		8. Alte fonduri	10.000.000
	8. Aparate de măsură, control și reglare	30.000.000		9. Subvenții pentru investiții	5.000.000
	9. Mijloace de transport	40.000.000		10. Provizioane reglementate	3.000.000
A C T I V E I M O B I L I Z A T E	10. Alte imobilizări corporale	35.000.000		TOTAL CAPITALURI PROPRII	757.000.000
	TOTAL IMOBILIZĂRI CORPORALE	335.000.000		PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI	-
	11. Titluri de participare	8.000.000		11. Împruturi pe bază de obligațiuni	10.000.000
	12. Împruturi acordate pe termen lung	400.000		12. Credite bancare pe termen lung și mediu	40.000.000
	TOTAL IMOBILIZĂRI FINANCIARE	12.000.000		13. Furnizori	50.000.000
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE	392.000.000		14. Efecte de plată	15.000.000
	13. Materii prime	100.000.000		15. Alte împruturi și datorii asimilate	20.000.000
	14. Materiale consumabile	52.000.000		TOTAL DATORII	135.000.000
	15. Obiecte inventar	18.000.000			
	16. Produse finite	80.000.000			
C I R C U L A N T E	TOTAL STOCURI	250.000.000			
	17. Clienți	75.000.000			
	18. Efecte de primit	15.000.000			
	TOTAL CREEANȚE	90.000.000			
	19. Disponibil la bancă	140.000.000			
	20. Alte valori	18.000.000			
E	21. Casa	2.000.000			
	TOTAL DISPONIBILITĂȚI BĂNEȘTI	160.000.000			
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE	500.000.000			
TOTAL ACTIV		892.000.000	TOTAL PASIV		892.000.000

2.2 Felurile bilanțului contabil

În practică se întâlnesc mai multe feluri de bilanțuri, fapt pentru care se pot clasifica după mai multe criterii, fiecare dintre ele având un conținut adecvat scopului pentru care se întocmesc și sursele din care se procură informațiile pentru elaborarea lor.

a. Un prim criteriu de clasificare a bilanțurilor poate fi acela al statutului juridic al unității patrimoniale pentru care se întocmește. Din acest punct de vedere se deosebesc: bilanț inițial, bilanț curent și bilanț final. **Bilanțul inițial** se întocmește la înființarea unei unități patrimoniale, căreia membrii constituiți într-o asociație îi pun la dispoziție mijloacele materiale și bănești necesare în vederea realizării scopului pentru care a fost creată. Aceste valori sunt enumerate și precizate în inventarul de constituire a unității și din aceasta, prin intermediul conturilor în bilanțul inițial în care sunt grupate și sistematizate după principiul dublei reprezentări.

Bilanțul curent este bilanțul întocmit în cursul activității patrimoniale, la termenele impuse de legislația în vigoare. Acesta se întocmește pe baza situației din conturi, a soldurilor conturilor preluate ca posturi de bilanț. Pentru faptul că reflectă și rezultatele unității pe o perioadă dată, bilanțurile curente cuprind și posturi privitoare la rezultatele financiare.

Bilanțul final se întocmește atunci când o unitate patrimonială își încetează activitatea. El se bazează în mod obligatoriu pe inventar cât și pe datele extrase din conturi și cuprinde atât mijloace economice în dublă reprezentare, cât și rezultatele financiare finale ale acelei unități.

b. Dacă se are în vedere **perioada legală** când unitățile patrimoniale sunt obligate să întocmească bilanțul curent, acesta poate fi bilanț anual și bilanț intermediar. Acestea se deosebesc atât sub raportul perioadei la care se referă datele și informațiile conținute, cât și sub raportul metodologiei de întocmire. Deși

ambele tipuri de bilanț se întocmesc pe baza datelor din conturi, bilanțul anual presupune în mod obligatoriu verificarea prealabilă a realității acestora prin inventariere.

c. Dacă se are în vedere **mărimea unității patrimoniale**, bilanțurile contabile curente pot fi de două feluri: bilanț contabil în sistem de bază, întocmit de unitățile patrimoniale mari și bilanțul contabil simplificat întocmit de unitățile mici și mijlocii.

d. Din punct de vedere al **sferei de cuprindere**, a nivelului organizatoric la care se referă informațiile pe care le conțin, se deosebesc bilanțuri primare și bilanțuri centralizatoare.

Bilanțurile primare pot fi considerate bilanțurile unităților patrimoniale și sunt întocmite exclusiv pe baza datelor din conturi.

Bilanțurile centralizatoare pot fi considerate bilanțurile întocmite la nivelul organelor centrale, pe ramuri și pe economia națională, prin preluarea succesivă și centralizare a datelor și informațiilor din bilanțurile primare. Această centralizare a datelor bilanțurilor unităților gestionare coordonate se face în scopul obținerii unor indicatori de sinteză cu o capacitate informativă din ce în ce mai cuprinzătoare care să permită luarea unor decizii la toate treptele economiei naționale.

e. Din punct de vedere al **reglementărilor legale** se pot întocmi: bilanț comercial și bilanț fiscal. Conținutul și structura acestora fiind diferite. **Bilanțul comercial** este întocmit în vederea relevării situației patrimoniale a întreprinderii, el este întocmit după normele activității gestionare, ținând seama de averea consumată, de cea înlocuită și estimarea ei la inventar, pentru a nu obține rezultate fictive care ar duce la pierderea substanței întreprinderii. **Bilanțul fiscal** este întocmit după dispozițiile fiscale, și servește ca bază pentru impozitarea veniturilor.

Apariția noțiunii de bilanț fiscal a avut efecte dăunătoare prin faptul că a dus la deturnarea și chiar la falsificarea anumitor

norme raționale de calculație și de formare a rezervelor. Legiutorul fiscal urmărind venituri cât mai mari în vederea impunerii, forțează nota de stabilire a unor rezultate exagerate, care nerealizate pot influența negativ situația economică a unității patrimoniale.

2.3 Funcțiile bilanțului contabil

Ca unul dintre instrumentele principale și caracteristice ale metodei contabilității, bilanțul contabil îndeplinește mai multe funcții a căror cunoaștere este necesară pentru a-l utiliza în raport cu rolul deosebit pe care-l are în sistemul de informații al întreprinderii. Principalele funcții sunt: funcția de generalizare, funcția de informare, și funcția de analiză. Importanța acestor funcții este diferită atât din punctul de vedere al teoriei, cât și cel al practicii.

Astfel, pentru teoria contabilității, o importanță deosebită o prezintă funcția de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă o importanță mai mare are funcția de informare, deși și celelalte funcții sunt larg utilizate.

Funcția de generalizare a bilanțului este o manifestare a procedurii generalizării în cadrul metodei contabilității, a procesului cunoașterii contabile și o expresie a momentului final al fluxului de prelucrare a datelor și informațiilor contabile dintr-o unitate patrimonială.

În organizarea procesului cunoașterii contabile, datele și informațiile referitoare la obiectul studiat parcurg un drum ascendent de la simplu la complex, de la particular la general. În acest sens acționează toate procedeele și instrumentele folosite de metoda contabilității. Bilanțul reflectând momentul suprem al acestui flux asamblează toate valențele contabilității în partidă dublă. În bilanț se preiau datele individuale din fiecare cont. Aceste date sunt grupate și sistematizate în funcție de natura lor, cu corelațiile dintre ele, în așa fel încât se obțin date sintetice cu o mare densitate informațională care

centralizează și generalizează întreaga masă a informațiilor economico-financiare care au intrat în sistemul contabilității.

Funcția de generalizare a bilanțului se manifestă în primul rând în cadrul fiecărei unități patrimoniale, generalizarea informațiilor fiind făcută la nivelul acesteia. Prin centralizare, se obțin în mod succesiv date și informații sintetice revelatoare la nivelul tuturor treptelor organizatorice până la nivelul economiei naționale.

Funcția de generalizare a bilanțului acționează și se realizează în continuare pe toată sfera de cuprindere a obiectului contabilității.

Funcția de informare este esențială pentru locul bilanțului în sistemul informațional contabil și pentru demonstrarea rolului important pe care îl ocupă în cadrul acesteia. Ea este asigurată de bilanț datorită informațiilor extrem de importante pe care le conține, informații ce se referă la mijloacele, sursele și procesele economice și financiare ale unității patrimoniale care sunt indispensabile conducerii acesteia.

Datorită caracterului lor sintetic, generalizator, informațiile de bilanț permit o privire de ansamblu asupra situației la un moment dat a unității patrimoniale, a modului cum se asigură principiile gestiunii economice. Din citirea bilanțului se obțin informații referitoare la felul și mărimea tuturor mijloacelor economice cu care lucrează întreprinderea, dacă și în ce măsură acestea sunt finanțate din surse proprii sau surse străine; ponderea diferitelor grupe de mijloace și surse în totalul acestora; dacă exercițiul pentru care s-a întocmit bilanțul s-a încheiat cu profit sau cu pierdere etc. Obținând aceste informații postoperative din bilanț, unitățile patrimoniale, conducerile acestora pot lua decizii fundamentale pentru înlăturarea deficiențelor și pentru activizarea acțiunilor eficiente constatate.

În afara acestei laturi interne a funcției de informare a bilanțului, această funcție se extinde și în afara unității patrimoniale. Bilanțul este sursă de date pe baza căruia banca constată ce destinație s-a dat creditelor acordate și în ce măsură

aceste credite sunt garantate. De asemenea, datele din bilanț sunt hotărâtoare pentru a stabili mărimea profitului care se cuvine statului.

Datorită caracterului lor sintetic, toate informațiile din bilanț reprezintă indicatori economici și financiari utilizați sau utilizabili în procesul de conducere. Pentru ca bilanțul să-și realizeze pe deplin funcția de informare, datele și informațiile furnizate de el trebuie să îndeplinească o serie de condiții, cum sunt: realitatea, exactitatea, comparabilitatea, legalitatea etc.

Funcția de analiză este o continuare și o adâncire a funcției de informare. Ea se bazează pe evidențierea factorilor de influență a fenomenelor și proceselor prezentate prin datele și informațiile din bilanț, cât și a mărimii acestei influențe. Ea se exprimă și se realizează prin verificarea diferitelor corelații ce trebuie să existe între datele și informațiile din bilanțul propriu-zis; corelații între grupele bilanțului, între capitolele și posturile bilanțului sau cele dintre bilanț și anexă etc.

Funcția de analiză a bilanțului are importanță în procesul conducerii unității patrimoniale. În acest sens ea își găsește o concretizare, mai ales prin raportul; de gestiune în care se analizează de către compartimentul financiar contabil, toți indicatorii economici și financiari efectivi, a factorilor care au influențat negativ nivelul acestora.

2.4 Tipuri de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale

Operațiile economice și financiare care au loc în legătură cu elementele patrimoniale, strică echilibrul static dintre mijloacele economice și sursele lor de finanțare reflectate cu ajutorul bilanțului. Ca exemple de operații economice și financiare care au loc în activitatea unității patrimoniale pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori; darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar; plata salariilor cuvenite angajaților; plata

lucrărilor și serviciilor prestate de terți; obținerea de produse finite din procesul de producție; livrarea produselor finite; încasarea contravalorii produselor vândute la clienți; primirea de credite de la bănci; plata diferitelor obligații față de terți, etc. Asemenea operații economice și financiare produc continuu modificări în volumul și structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanț corespunzătoare elementelor respective. Indiferent cum se numesc elementele patrimoniale, modificările se prezintă sub formă de creșteri sau micșorări, dar se menține în permanență egalitatea bilanțieră $TOTAL\ ACTIV = TOTAL\ PASIV$.

Există operații economice și financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, adică în structura mijloacelor economice, în sensul creșterii unui element și concomitent și cu aceeași sumă se micșorează alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operații economice și financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanțare în sensul creșterii unui element și concomitent și cu aceeași sumă se micșorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operații economice și financiare produc modificări concomitent și cu aceeași sumă, atât în structura cât și în volumul elementelor patrimoniale din activul și pasivul bilanțului, în sensul creșterii unui element de activ și a unui element de pasiv, totalul bilanțului modificându-se și el în același sens, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.

Pentru evidențierea tipurilor de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale se pornește de la un bilanț inițial simplificat, cu un număr redus de posturi.

TABELUL 2.3
PASIV

ACTIV	BILANȚ ÎNȚIAL	PASIV	BILANȚ ÎNȚIAL
POSTURI	SOLDURI ÎNȚIALE	POSTURI	SOLDURI ÎNȚIALE
– Mijloace fixe	5.000.000	– Capital social	6.310.000
– Materii prime	600.000	– Rezerve	750.000
– Clienți	500.000	– Furnizori	300.000
– Disponibil bancă	1.500.000	– Impozit pe profit	250.000
– Casa	10.000		
TOTAL	7.610.000	TOTAL	7.610.000

Din acest bilanț inițial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuația dublei reprezentări a patrimoniului ($A=P$)

În continuare, se presupune că în perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanțului inițial au loc următoarele operații economice și financiare:

Operația I. Se încasează de la clienți prin contul de disponibil al întreprinderii de la bancă, suma de 350.000 lei. În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul "Disponibil la bancă" cu suma de 350.000 lei și anume de la 1.500.000 lei la 1.850.000 lei, reprezentând creșterea disponibilităților în contul întreprinderii de la bancă și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorare tot în activul bilanțului, la postul "Clienți" și anume, de la 500.000 lei la 150.000 lei, care reprezintă micșorarea dreptului de creanță a unității asupra clienților.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații economice se prezintă astfel:

TABELUL 2.4

BILANȚ
întocmit după înregistrarea operației I
ACTIV PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5.000.000		5.000.000	– Capital social	6.310.000		6.310.000
– Materii prime	600.000		600.000	– Rezerve	750.000		750.000
– Clienți	500.000	– 350.000	150.000	– Furnizori	300.000		300.000
– Disponibil la bancă	1.500.000	+350.000	1.850.000	– Impozit pe profit	250.000		250.000
– Casa	10.000		10.000				
TOTAL	7.610.000	0	7.610.000	TOTAL	7.610.000		7.610.000

Din noul bilanț se observă că față de bilanțul precedent, operația economică a produs modificări numai în activ, adică în structura mijloacelor economice, pasivul, respectiv sursele de finanțare, rămânând neschimbate. Întrucât s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post, totalul activului și deci și al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă în ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările determinate de influența operației I, pe care o notăm "x", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, așa cum rezultă din următoarea ecuație:

$$A+x-x=P$$

Înlocuind în această ecuație datele care au stat la baza operației I, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$7.610.000 + 350.000 - 350.000 = 7.610.000,$$

$$\text{deci: } 7.610.000 = 7.610.000$$

Operația II. Se înregistrează majoritatea capitalului întreprinderii cu 500.000 lei pe seama rezervelor existente.

În urma acestei operații economice se produce o creștere în pasivul bilanțului la postul "Capital social" cu suma de 500.000 lei și anume, de la 6.310.000 lei la 6.810.000 lei, reprezentând creșterea capitalului social și concomitent și cu aceeași sumă, a avut loc o scădere la postul de "Rezerve" de la 750.000 lei la 250.000 lei, care reprezintă diminuarea rezervelor.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații se prezintă astfel:

TABELUL 2.5

BILANȚ							
ACTIV		întocmit după înregistrarea operației II		PASIV			
Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5.000.000		5.000.000	- Capital social	6.310.000	+500.000	6.810.000
- Materii prime	600.000		600.000	- Rezerve	750.000	-500.000	250.000
- Clienți	150.000		150.000	- Furnizori	300.000		300.000
- Disponibil la bancă	1.850.000		1.850.000	- Impozit pe profit	250.000		250.000
- Casa	10.000		10.000				
TOTAL	7.610.000		7.610.000	TOTAL	7.610.000	0	7.610.000

Rezultă că față de bilanțul întocmit anterior, operația II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanțare, activul, respectiv mijloacele economice, rămânând neschimbate. Deoarece, s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post tot din pasiv, totalul pasivului și deci al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările produse de operația II, pe care le notăm cu "y", se constată că egalitatea bilanțieră se menține:

$$A=P+y-y$$

de unde, reducând "+y" cu "-y" rezultă că

$$A=P$$

Înlocuind în ecuația dublei reprezentări modificările produse de operația II, rezultă:

$$7.610.000=7.610.000+500.000-500.000,$$

$$\text{deci: } 7.610.000=7.610.000$$

Operația III. Se primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 1.000.000 lei.

În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul "Disponibil la bancă" cu 1.000.000 lei, și anume de la 1.850.000 lei la 2.850.000 lei, reprezentând creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă, și concomitent și cu aceeași sumă, o creștere în pasivul bilanțului la postul "Credite bancare pe termen scurt" și anume de la 0 la 1.000.000 reprezentând creșterea obligației față de banca de a restitui creditul primit.

Bilanțul întocmit după efectuarea operației III se prezintă astfel:

TABELUL 2.6

BILANȚ							
ACTIV		întocmit după înregistrarea operației III		PASIV			
Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5.000.000		5.000.000	- Capital social	6.810.000		6.810.000
- Materii prime	600.000		600.000	- Rezerve	250.000		250.000
- Clienți	150.000		150.000	- Credite bancare pe termen scurt	0	+1.000.000	1.000.000
- Disponibil la bancă	1.850.000	+1.000.000	2.850.000	- Furnizori	300.000		300.000
- Casa	10.000		10.000	- Impozit pe profit	250.000		250.000
TOTAL	7.610.000	+1.000.000	8.610.000	TOTAL	7.610.000	+1.000.000	8.610.000

Se constată că față de bilanțul precedent, operația III a produs modificări în ambele părți ale bilanțului, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura mijloacelor economice, cât și în pasivul său, respectiv în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii concomitent și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altui post de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, respectiv al activului și pasivului a crescut cu aceeași sumă, deci s-a modificat și volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanțieră se menține.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după operația anterioară se introduc modificările determinate de operația III, pe care le notăm cu "z", aceasta se forma:

$$A+z=P+z$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația III, egalitatea bilanțieră de menține, astfel:

$$7.610.000+1.000.000=7.610.000+1.000.000$$

$$\text{deci: } 8.610.000=8.610.000$$

Operația IV: Se plătește din disponibilul existent în contul de la bancă, o obligație față de stat privind impozitul pe profit.

În urma acestei operații se produce o micșorare în activul bilanțului la postul "Disponibil la bancă" cu suma de 250.000 lei și anume de la 2.850.000 lei la 2.600.000 lei, reprezentând micșorarea disponibilităților bănești ale unității de la bancă și, concomitent și cu aceeași sumă o micșorare în pasivul bilanțului la postul "Impozit pe profit" și anume de la 250.000 lei la 0, reprezentând scăderea obligației întreprinderii față de stat. Bilanțul întocmit după operația IV se prezintă astfel:

TABELUL 2.7

BILANȚ							
ACTIV				PASIV			
întocmit după înregistrarea operației IV							
Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5.000.000		5.000.000	- Capital social	6.810.000		6.810.000
- Materii prime	600.000		600.000	- Rezerve	250.000		250.000
- Clienți	150.000		150.000	- Credite bancare pe termen scurt	1.000.000		1.000.000
- Disponibil la bancă	2.850.000	-250.000	2.600.000	- Furnizori	300.000		300.000
- Casa	10.000		10.000	- Impozit pe profit	250.000	-250.000	0
TOTAL	8.610.000	-250.000	8.360.000	TOTAL	8.610.000	-250.000	8.360.000

Din acest bilanț reiese că operația IV a produs modificări tot în ambele părți ale acestuia ca și operația precedentă, adică atât în activ în structura mijloacelor economice, cât și în pasiv în structura surselor de finanțare, dar, în sensul scăderii concomitente și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altuia de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, adică al activului și pasivului a scăzut cu aceeași sumă, modificându-se astfel și volumul elementelor patrimoniale, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după înregistrarea operației III se introduc modificările determinate de influența operației IV, pe care le notăm cu "v", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$A-v=P-v$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația IV, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$8.610.000-250.000=8.610.000-250.000$$

$$\text{deci: } 8.360.000=8.360.000$$

Exemplificarea tipurilor de modificări s-a făcut cu ajutorul unor operații economice și financiare simple, care au produs modificări, de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, numai la două posturi din bilanț, fie numai în activ, fie numai în pasiv, fie unul în activ și celălalt în pasiv.

În activitatea curentă a unităților patrimoniale există însă și operații economice și financiare, cu un conținut complex, care determină modificarea concomitentă și cu aceeași sumă a mai mult de două posturi din bilanț. Însă, indiferent de complexitatea operațiilor economice, acestea se pot descompune în mai multe operații simple, iar modificările pe care le produc în activul și pasivul unității, indiferent de natura lor, se vor încadra în unul din cele patru tipuri exemplificate, anterior.

Din punctul de vedere al modului cum influențează posturile și totalurile bilanțului, cele patru tipuri de operații economice se pot grupa în două categorii și anume:

- operații economice care produc modificări numai în structura activului și pasivului, fără a influența volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se primele două tipuri de operații. Acestea se pot numi **modificări de structură**, și;

- operații economice care produc modificări atât în structura activului și pasivului, cât și în volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se tipurile III și IV. Acestea se pot numi **modificări de volum**.

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului și pasivului unității patrimoniale, egalitatea bilanțieră se menține permanent. Aceasta, întrucât în cazul fiecărei operații economice s-a produs de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, o dublă modificare; de sens contrar, atunci când au fost influențate posturile din aceeași parte a bilanțului și s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanțului.

TABELUL 2.8

BILANȚ FINAL

ACTIV

PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modi- ficări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modi- ficări (±)	Solduri finale
- Mijloace fixe	5.000.000		5.000.000	- Capital social	6.310.000	+500.000	6.810.000
- Materii prime	600.000		600.000	- Rezerve	750.000	-500.000	250.000
- Clienți	500.000	+350.000	150.000	- Credite bancare pe termen scurt	0	1.000.000	1.000.000
- Disponibil la bancă	1.500.000	-250.000	2.600.000	- Furnizori	300.000		300.000
- Casa	10.000		10.000	- Impozit pe profit	250.000	-250.000	0
TOTAL	7.610.000	+750.000	8.360.000		7.610.000	+750.000	8.360.000

Bilanțul final cuprinde bilanțul inițial, modificările și bilanțul final și demonstrează menținerea permanentă a egalității bilanțiere.

CAPITOLUL III

DOCUMENTAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

3.1 DOCUMENTAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie consemnate mai întâi în documente care să ateste înfăptuirea ei. Este necesar acest lucru, deoarece înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au avut loc, iar una din cerințele contabilității o constituie fundamentarea și justificarea tuturor datelor sale pe bază de documente. Documentația este strâns legată și precedată de observare. Observarea directă a fenomenelor și proceselor economice și consemnarea lor în documente este o condiție fără de care celelalte procedee ale metodei contabilității nu-și găsesc câmp de aplicare. Tocmai pe baza informațiilor culese prin observarea și consemnarea în documente, se pot face ulterior evaluări, grupări, sistematizări, generalizări, analize, sinteze, etc., adică se poate opera în întregul arsenal de procedee și instrumente ale metodei pentru

cunoașterea precisă a obiectului contabilității, dinamicii și evaluării sale viitoare.

Caracteristic pentru contabilitate, ca știință aplicativă, este faptul că informațiile consemnate privind fenomenele și procesele economice și financiare au o importanță deosebită în conducerea unităților patrimoniale.

Din această cauză consemnarea informațiilor despre aceste fenomene și procese, sunt organizate după criterii precise, bine stabilite pe baze științifice și în funcție de necesitățile practice, ele constituind baza întregului sistem de evidență din unitățile patrimoniale.

Informațiile generate de obiectul contabilității, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie deci, consemnate în documente, numai așa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea și păstrarea lor ulterioară.

În măsura în care, observarea, culegerea și consemnarea informațiilor primare este organizată și se execută expres în vederea utilizării în sectorul financiar-contabil, operațiunea de conservare în documente este considerată procedeu al metodei contabilității.

Culegerea și consemnarea în documente a informației contabile se poate face manual sau cu mijloace tehnice moderne. Culegerea și consemnarea manuală presupune completarea documentelor într-o formă numerică sau alfanumerică, în funcție de structura lor, utilizând instrumente de scris obișnuite. Cu tot progresul realizat în utilizarea tehnicilor moderne de consemnare a informațiilor primare, metoda manuală ocupă încă un loc preponderent, având și unele avantaje, cum sunt: autenticitatea lor, ele asigurând caracterul real al informațiilor și posibilitatea tragerii la răspundere a celor care au cules și consemnat informațiile. Această răspundere este întărită și prin semnătura pe documente a persoanelor sau organelor care au efectuat operațiile respective.

În anumite domenii ale activității economice, culegerea și consemnarea manuală se vor menține și datorită unor condiții

deosebite în care au loc fenomenele și procesele economice, cum sunt: izolarea teritorială, volum mic de informații în anumite locuri de activitate, dar în special datorită cerințelor asigurării răspunderii gestionare.

În orice unitate patrimonială, întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară constituie o cerință majoră pentru cunoașterea și conducerea reală a activității, încât aceasta reclamă un control sever, nu numai asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului în totalitatea sa, sau a părților lor componente, dar și a fiecărei operații în parte.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru mersul normal al lucrărilor de contabilitate deoarece, cu ajutorul lor se asigură verificarea prealabilă a justetei și legalității operațiilor economice, controlul gestionar asupra mijloacelor materiale și bănești, respectarea disciplinei contractuale, contribuind prin acesta la întărirea responsabilității asupra administrației patrimoniului fiecărei întreprinderi. Totalitatea documentelor ca purtători materiali de informații constituie **documentația** unității patrimoniale.

Practic noțiunea de documentație cuprinde toate documentele care intervin de-a lungul întregului ciclu contabil, atât documentele primare cât și cele care constituie instrumente specifice metodei contabilității: jurnalul, contul, balanța de verificare, bilanțul

3.2 DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

3.2.1. Noțiunea, importanța, conținutul și întocmirea documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: "nici o operație economică sau financiară fără document" și "nici o înregistrare contabilă fără document".

Documentele sunt acte scrise cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul desfășurării operațiilor economice, precum și a unor evenimente izvorâte din necesități organizatorice și administrative, așa cum ar fi de exemplu: actele necesare pentru angajarea și încadrarea personalului, contractele economice și altele.

Din structura sistemului de documente, documentele de evidență reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilității, în sensul că înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documente adecvate.

Documentele de evidență au o aplicabilitate generală în toate lucrările de contabilitate. Ele reflectă toate operațiile legate de existența și mișcarea mijloacelor, proceselor și surselor economice în cadrul ciclului de exploatare din întreprinderi, relațiilor de drepturi și obligații generate de aceste operații, precum și rezultatelor obținute din activitatea desfășurată.

Importanța documentelor de evidență poate fi apreciată în următoarele direcții:

1. Prin datele pe care le conțin, ele fac dovada desfășurării operațiilor economice și financiare, constituind baza înregistrărilor în contabilitate. Ele au o influență directă asupra exactității datelor contabile, organizării contabilității și operativității obținerii informației contabile. Totodată, documentele de evidență se pot utiliza succesiv și pentru celelalte forme de evidență, contribuind la stabilirea unei legături organice între ele și la evitarea paralelismelor în muncă de evidență.

2. Documentele de evidență sunt importante și prin faptul că prin intermediul lor se desfășurează controlul economic și financiar pentru apărarea averii, constituind mijlocul pentru descoperirea unor nereguli în gestiunea patrimoniului, cum ar fi: efectuarea de cheltuieli și plăți fără bază legală, a cazurilor de lipsuri și sustrageri de bunuri, pentru stabilirea în același timp a răspunderilor materiale a persoanelor vinovate.

Totodată, prin intermediul lor se asigură respectarea disciplinei financiare și contractuale.

3. Având caracter de acte justificative, documentele de evidență au și o importanță juridică. În cazul litigiilor patrimoniale, sunt folosite ca mijloc de probă în justiție pentru stabilirea adevărului.

Conținutul documentelor de evidență este diferit în funcție de caracterul operațiilor economice înregistrate.

În orice caz, documentele de evidență conțin două feluri de elemente: elemente comune și elemente specifice. Elementele comune tuturor operațiilor economice sunt, de regulă, imprimare. Acestea sunt: denumirea unității emitente și adresa sau compartimentul care l-a întocmit; data întocmirii documentului și efectuării operației; explicația operației; baza legală, dacă este cazul; datele cantitative și valorice; semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea documentului. Elementele specifice sunt cele care diferă și care, se completează în funcție de natura operației economice sau financiare. Ele asigură explicarea, detalierea operațiilor consemnate.

Întocmirea și prelucrarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice, începând cu mașinile de scris și terminând cu calculatoarele electronice. Întocmirea documentelor și prelucrarea datelor cu mijloace tehnice prezintă avantaje față de prelucrarea manuală în ceea ce privește exactitatea și operativitatea datelor, precum și reducerea considerabilă a volumului muncii de rutină.

3.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor

În practica unităților patrimoniale sunt utilizate documente numeroase și variate în raport cu operațiile economice pe care le consemnează. În funcție de trăsăturile caracteristice ale acestora, documentele de evidență se clasifică după mai multe criterii, astfel:

a. În funcție de natura operațiilor pe care le reflectă, documentele se împart în:

- documente privind imobilizările corporale și necorporale: Bonul de mișcare a mijloacelor fixe, Proces-verbal de predare-primire, Proces-verbal de scoatere din funcțiune etc.;

- documente privind activele circulante materiale: Nota de recepție și constatare de diferențe, Bonul de predare-transfer, restituire, Bonul de consum, Fișa limită de consum etc.;

- documente privind disponibilitățile bănești: Chitanța, Dispoziția de plată-încasare, Proces-verbal de plăți etc.;

- documente privind salariile și alte drepturi cuvenite angajaților: Statul de salarii, Lista de avans chenzinal, Decontul de cheltuieli, Ordinul de deplasare etc.;

- documente privind vânzările: Factura, Dispoziția de livrare, Avizul de însoțire a mărfii.

b. După locul de întocmire, documentele se împart în: documente interne și documente externe.

Documentele interne sunt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii pentru operațiile economice și financiare referitoare la activitatea ei. Unele dintre aceste documente rămân în cadrul întreprinderii, ca de exemplu: Bonul de consum, Bonul de lucru etc. Alte documente interne circulă în afara întreprinderii, ca de exemplu: facturile întocmite pentru produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate, Dispozițiile de plată, Ceurile.

Documentele externe sunt cele care s-au întocmit în alte întreprinderi sau instituții, dar care circulă în cadrul întreprinderii. Aceste documente reflectă relațiile întreprinderii cu terțe persoane fizice sau juridice, ca de exemplu: Factura primită de la furnizori, Extrasul de cont primit de la bancă etc.

c. după modul de întocmire, documentele de evidență pot fi: documente primare și documente centralizatoare.

Documentele primare sunt cele care consemnează pentru prima dată operațiile economice sau financiare, de exemplu: Bonul de consum, Procesul-verbal de predare-primire etc.

Documentele centralizatoare cumulează și grupează datele din documentele primare, care cuprind operații de același fel, de exemplu: Centralizatorul consumurilor de materiale, Centralizatorul vânzărilor etc.

d. După caracterul și funcția pe care o îndeplinesc, documentele de evidență se împart în: documente de dispoziție, documente de execuție sau justificative și documente mixte.

Documentele de dispoziție sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operație economică, precum și indicațiile necesare efectuării ei. Asemenea documente pot fi: Comanda, Dispoziția de plată etc.

Documente de execuție sau justificative sunt acelea prin care se face dovada executării operației consemnate. Spre deosebire de precedentele, acestea stau la baza înregistrării operațiilor în conturi. Asemenea documente pot fi: Chitanța, Bonul de consum, Procesul-verbal de recepție etc.

Documentele mixte sunt acele documente care reunesc însușirile documentelor de dispoziție și a celor de execuție. De exemplu: Fișa limită de consum, dispoziția de livrare-aviz de expediere etc.

e. După regimul de tipărire și utilizare, documentele de evidență se împart în: documente cu regim special și documente fără regim special.

Documentele cu regim special sunt acelea pentru care există dispoziții legale cu precizări exprese privind modul de completare, circulație și păstrare. În cadrul acestor documente se pot da exemple documentele de bancă și casă: Ceckul de numerar, cecurile de virament, chitanța etc. În legătură cu aceste documente se impun cerințe deosebite, privind evidența și utilizarea lor. Pentru documentele care se prezintă sub forma foilor volante este necesară numerotarea și parafarea lor, iar pentru cele sub formă de carnete se impune șnuruirea, sigilarea și certificarea numărului de exemplare. În cadrul unităților, pentru aceste documente se organizează o evidență operativă specială.

Documentele fără regim special sunt documentele care se folosesc cu respectarea normelor generale de întocmire, circulație și păstrare.

f. După sfera de aplicare, documentele de evidență se grupează în: documente de uz general și documente specifice.

Documentele de uz general se utilizează în toate ramurile de activitate, ca de exemplu: Chitanța, Factura, Statul de salarii etc.

Documentele specifice sunt acelea care se utilizează numai în anumite ramuri, ca de exemplu: Actul de fătare, Fișa consumului de furaje, în agricultură, sau Contractul de antrepriză, în construcții.

g. Documentele contabile în funcție de modul de întocmire și de rolul pe care îl au în cadrul sistemului informațional contabil se împart în: documente justificative, registre contabile și documente de sinteză și raportare.

Documentele justificative, sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul și în momentul producerii operațiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilității. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat și înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea înfăptuirii operațiilor consemnate.

Registrele contabile, sau documentele de evidență contabilă, sunt acelea în care se înregistrează și păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile pot fi însoțite și de registre de evidență operativă care se organizează pentru stocarea datelor de un anumit fel la nivelul locurilor de gestionare, ca de exemplu: Registrul veniturilor, Registrul cheltuielilor, Registrul stocurilor. În cadrul registrelor contabile propriu-zise intră: Registrul jurnal, registrul Cartea-Mare.

Documentele de sinteză și raportare sunt acelea prin care se centralizează și se transmit informațiile în afara întreprinderii, din care fac parte: Balanța de verificare (parțial), Bilanțul contabil și anexa.

Documentele de evidență sunt proiectate în strânsă concordanță cu conținutul operațiilor pentru care sunt

concepute, urmărindu-se în același timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli și volum de muncă minime.

Recent, în țara noastră a fost elaborat un sistem rațional de organizare a documentelor corespunzătoare Noului sistem contabil al agenților economici. Acesta cuprinde "Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune pentru activitatea financiară și contabilă". Documentele conținute sunt însoțite de instrucțiuni precise privind forma, conținutul, structura, întocmirea și folosirea obligatorie a documentelor.

Raționalizarea și tipizarea documentelor este acțiunea prin care se urmărește stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conținut, format și destinație) pentru operații de același fel, obligatorii pentru toate întreprinderile de același tip.

Prin această acțiune se urmărește: reducerea cheltuielilor de imprimare și a volumului de muncă necesar pentru completarea lor, eliminarea paralelismelor întocmirea și circulația acestora, cuprinderea în conținutul lor a indicatorilor strict necesari pentru informare, proiectarea unor documente care să corespundă necesităților de prelucrare cu echipamente tehnice, satisfacerea cerințelor de informare a tuturor formelor de existență.

3.2.3. Verificare și corectarea documentelor

Verificarea documentelor de evidență este operația premergătoare înregistrării operațiilor economice și financiare în conturi și constă în controlul respectării condițiilor de formă și de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Aceasta se face în scopul evitării neregulilor și abuzurilor și totodată pentru reflectarea în contabilitate a realității.

Verificarea documentelor este de două feluri: verificare de formă și verificare de fond.

Verificarea din punctul de vedere al formei se referă la: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor cerute de document; existența semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor și de efectuare a calculelor, iar pentru cele întocmite în mai multe exemplare, existența aceluiași număr de ordine pe fiecare exemplar.

Documentele de evidență sunt supuse apoi unei verificări a exactității datelor cifrice înscrise, preluarea exactă a cantităților și prețurilor, precum și corectitudinea calculelor efectuate.

Verificarea de fond a documentelor, implică o răspundere deosebită și ea vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea și economicitatea operațiilor consemnate.

Legalitatea operației se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operații (legi, decrete, instrucțiuni etc.).

Necesitatea operației presupune raportarea operației la cerințele activității întreprinderii, deoarece, nu orice operație care este legală este și necesară întreprinderii.

Realitatea datelor înregistrate se face prin controlul reciproc al acestora, pentru a se stabili cu certitudine executarea operației (de exemplu: bonul de predare-produse se confruntă cu bonurile de lucru, pentru cantitățile de produse obținute).

Economicitatea operației are în vedere faptul că ea trebuie să se realizeze cu cheltuieli minime. De exemplu, pentru efectuarea unei repartiții la clădiri presupune efectuarea acestora în sezonul cald, care influențează atât calitatea lucrărilor cât și costul acestora.

În general, verificarea documentelor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. După verificare, pe documentele corect întocmite se înscriu conturile în care urmează a se înregistra operațiile economice sau financiare. Documentele care în urma verificării se constată că

nu corespund cerințelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

Corectarea erorilor din documente se efectuează cu respectarea unor reguli care să permită recunoașterea momentului când s-a produs greșeala (la întocmire sau la prelucrare), să se aducă la cunoștința celor care au întocmit documentul; corectarea să se facă prin tăierea cu o linie a textului sau a sumei greșite și apoi înscrierea corectă; datele corecte să fie certificate prin semnăturile persoanelor care au întocmit documentul sau a corectorului când eroarea s-a constatat la prelucrare.

Documentele referitoare la mijloacele bănești (chitanța, cecul etc.), greșit întocmite, nu se pot corecta; ele se anulează și rămân în cărnetele respective, fără a fi detașate.

3.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor

Pentru a-și îndeplini funcțiile de sursă de date pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi, de exercitare a controlului economico-financiar și de informare operativă a organelor de conducere, documentele de evidență, din momentul întocmirii sau primirii și până în momentul arhivării lor, trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt. În acest sens documentele trebuie să parcurgă un traseu bine stabilit, într-o anumită ordine de succesiune, cu opriri și staționări la un număr redus de verigi, respectiv numai acolo unde este necesară completarea, semnarea, verificarea, corectarea și înregistrarea lor.

În cadrul unităților patrimoniale, pentru raționalizarea circulației documentelor se întocmește un grafic care cuprinde: documentele care trebuie întocmite în cadrul fiecărui compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare și compartimentele la care se trimit.

Drumul parcurs de documentele de evidență variază de la o întreprindere la altă, în funcție de dimensiunea și structura lor organizatorică, de natura operațiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate și calculație.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidență ajung la punctul final al circulației – clasarea și arhivarea.

Clasarea este operația de așezare a documentelor într-o ordine stabilită în scopul păstrării și al găsirii lor cu ușurință, atunci când este necesar.

În practică, pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

- criteriul privind **natura operațiilor economice**, după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante materiale, operații bănești etc.;
- criteriul **cronologic**, după care documentele se grupează în ordinea datei întocmirii sau înregistrării lor;
- criteriul **alfabetic** potrivit căruia documentele se așează după denumirea unităților la care se referă;
- criteriul **geografic**, conform căruia documentele se clasează după localitatea în care se găsesc corespondenții.

Păstrarea documentelor în cursul exercițiului financiar se realizează în **arhiva curentă** care se organizează în cadrul principalelor sectoare și servicii din cadrul întreprinderii. Documentele de casă și unele documente contabile, cum sunt fișele de cont, balanțele de verificare, bilanțul, se păstrează în spații special amenajate. După expirarea exercițiului financiar și aprobarea bilanțului contabil, documentele se predau la arhiva generală a întreprinderii. Din **arhiva generală**, documentele nu se scot decât cu aprobarea persoanelor competente, la cererea instanțelor judecătorești și a organelor de control.

Termenele de păstrare a documentelor sunt diferite în funcție de natura, destinația și categoria din care fac parte. Documentele specifice unor ramuri au termeni de păstrare

stabilite prin instrucțiuni departamentale, de ramură, iar cele comune tuturor ramurilor economice au termene stabilite de Direcția generală a arhivelor statului. În mod concret, documentele justificative și registrele de contabilitate se păstrează în arhiva întreprinderii timp de 10 ani de la data închiderii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.

Mai menționăm că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstruire a acestora în termen maxim de 30 de zile de la constatare.

CAPITOLUL IV EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

4.1 DEFINIREA, IMPORTANȚA ȘI PRINCIPIILE EVALUĂRII

Evaluarea este procedeul metodei contabilității care asigură exprimarea valorică a componentelor patrimoniului.

Ca procedeu al metodei contabilității, evaluarea reprezintă cuantificarea și măsurarea, în expresie bănească, a mărimii mijloacelor materiale, creanțelor, plasamentelor, angajamentelor, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare, precum și a operațiilor economice.

Evaluarea asigură legătura întregului flux de culegere, prelucrare și informare contabilă, care permite trecerea de la informații individuale, exprimate în etalon natural la informații generalizatoare, de sinteză, în expresie valorică.

Evaluarea este condiția procesului ascendent de cunoaștere a obiectului contabilității prin intervenția, și cu utilizarea și a celorlalte instrumente și procedee ale metodei contabilității. Toate procedeele metodei contabilității se bazează și se împletesc cu evaluarea. Calcularea indicatorilor economici și financiari ca expresie concentrată și rezultat al funcției de informare a contabilității presupune exprimarea bănească, deci evaluarea.

Măsurarea elementelor obiectului contabilității și

generalizarea lor în vederea asigurării grupării și sistematizării sub forma accesibilă înregistrării în conturi, nu este posibilă decât în expresie bănească, adică prin intermediul evaluării.

De asemenea, evaluarea este prezentă în aplicarea unor procedee moderne de calculație a costurilor, în aplicarea procedeeelor verificării și controlului prin intermediul balanțelor de verificare, a inventarierilor, la generalizarea informațiilor contabile prin bilanț și verificarea echilibrului dintre activ și pasiv.

Toți indicatorii economici și financiari, toate informațiile furnizate de contabilitate conducerii pentru luarea deciziilor, sunt indicatori și informații în expresie bănească obținuți prin utilizarea evaluării la toate nivelele și în toate momentele ciclului de prelucrare contabilă.

La evaluarea obiectului contabilității, a activelor și surselor acestora, cât și a operațiilor economice și financiare, precum și la determinarea pe această bază a indicatorilor înregistrați, prelucrați și furnizați de contabilitate, trebuie respectate o serie de principii, de reguli, care influențează întreaga metodologie a evaluării, acestea sunt următoarele:

a) **Principiul stabilirii obiectului evaluării.** În virtutea acestui principiu, se pune în mod diferit problema evaluării diferitelor categorii de bunuri. Într-un mod se pune problema evaluării imobilizărilor corporale, care pot și trebuie evaluate după metoda analitică, individual pe fiecare fel de imobilizare în parte și într-un alt mod se pune problema evaluării activelor circulante materiale, la care se impune metoda sintetică, care presupune gruparea mijloacelor cu caracteristici asemănătoare și estimarea lor o singură dată. De asemenea, în mod diferit se pune problema evaluării bunurilor materiale care se vând terților, la care cuantificarea și exprimarea bănească se realizează prin intermediul prețurilor, față de bunurile aflate în cadrul fluxurilor interne unde evaluarea se realizează prin intermediul costurilor.

b) **Principiul evaluării elementelor patrimoniale la un preț care să exprime valoarea lor reală,** deoarece numai în acest fel

se poate evidenția în toate stadiile inițiale, intermediare și finale ale circuitului economic a diferitelor aspecte privind menținerea, transmiterea și crearea valorii, asigurându-se astfel conservarea substanței patrimoniului. Acest principiu se întâlnește în mod deosebit în contabilitate la lucrările de întocmire a bilanțului.

c) **Principiul alegerii formei de evaluare corespunzătoare scopului urmărit.** Astfel, dacă scopul evaluării este numai de a determina mărimea reală a patrimoniului se vor utiliza prețurile efective, iar dacă scopul evaluării este urmărirea abaterilor prețurilor efective de la cele standard, se impune utilizarea unor prețuri constante.

d) **Principiul completării, exprimării în expresie bănească a activelor circulante materiale cu exprimarea acestora prin intermediul etalonului natural,** reprezintă un principiu care probează realizarea sarcinii contabilității privind păstrarea integrității patrimoniului.

e) **Principiul cuantificării influenței factorului timp asupra valorii unor categorii patrimoniale.** Acest principiu presupune actualizarea permanentă a prețurilor. Categoriile cele mai sensibile la influența factorului timp sunt stocurile de valori materiale, investițiile, cheltuielile de producție și creditele bancare.

4.2. SISTEMUL DE PREȚURI ȘI TARIFE-BAZĂ A EVALUĂRII PATRIMONIULUI

Evaluarea în contabilitatea unităților economice din țara noastră se bazează pe sistemul de prețuri și tarife, care are următoarea structură:

a) **Prețurile producătorilor** sunt prețurile încasate de întreprinderile producătoare și sunt formate din costul complet (comercial) plus profitul cuvenit.

b) **Prețurile de livrare** sunt prețurile la care circulă produsele unităților economice și sunt formate din prețurile producătorului plus T.V.A. deductibilă.

c) **Prețurile cu amănuntul** sunt prețurile cu care unitățile comerciale vând produse consumatorilor și sunt formate din prețurile de livrare plus adaosul comercial plus T.V.A. colectată.

d) **Tarifele** reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de către unitățile specializate către alte unități și populație.

Relațiile de mărime dintre prețurile cuprinse în sistem, în care punctul de plecare este costul de producție, se redă în următoarea schemă:

Costul complet (comercial)	Profitul unității producătoare	TVA deductibilă	Adaosul comercial		TVA colectată
			Cheltuieli de circulație	Profitul unității comercială	
PREȚUL PRODUCĂTORULUI					
PREȚUL DE LIVRARE					
PREȚUL CU AMĂNUNTUL					

Relația de mărime privind formarea prețurilor

În sistemul de gestiune al unităților economice din țara noastră, prețurile analizate mai sus, își particularizează forma operatorie în funcție de natura elementelor patrimoniale supuse evaluării. Astfel, practica financiar-contabilă operează cu prețul efectiv sau standard de producție, prețuri și tarife unice, prețuri și tarife diferențiate, prețuri și tarife curente.

În metodologia contabilă se utilizează, de asemenea, prețurile de decontare și prețurile de înregistrare.

Prețurile de decontare sunt acelea la care sunt evaluate produsele livrate, lucrările executate, serviciile prestate către terți. Având în vedere sfera de cuprindere a decontării, se distind: prețuri de decontare externă, prețuri de decontare internă.

Prețurile de decontare externă sunt practicate în evaluarea obiectului schimbului dintre două unități economice autonome; în funcție de sensul schimbului, prețurile de decontare externă

pot fi prețuri de cumpărare (achiziție) și prețuri de vânzare (livrare).

Prețurile de decontare internă sunt utilizate pentru cuantificarea fluxului de valori dintre subdiviziunile organizatorice ale întreprinderii.

Prețurile de înregistrare sunt folosite pentru exprimarea bănească a elementelor patrimoniale circumscrise în sfera obiectului contabilității. Utilizarea prețurilor de înregistrare se face la evaluarea mijloacelor materiale efectiv avansate sau consumate, atunci când necesitățile lucrărilor de evidență și calculație impun folosirea unui alt preț decât cel efectiv. În aceste condiții este necesară evidențierea distincției a abaterilor (diferențelor dintre cele două mărimi), astfel: $\text{PREȚ EFECTIV} = \text{PREȚ DE ÎNREGISTRARE} + (-) \text{ABATEREA}$.

Dacă necesitățile de gestiune a bunurilor patrimoniale impun utilizarea prețurilor de înregistrare, în schimb, evaluarea în contabilitate trebuie să răspundă principiului folosirii **costului efectiv**, corespunzător fazei circuitului economic în care se află elementele patrimoniale. Acesta trebuie să exprime totalitatea cheltuielilor ocazionate de procurarea, producerea sau desfacerea diferitelor valori materiale.

Folosirea costului efectiv conferă contabilității atributul de instrument al autogestiunii economico-financiare, creând astfel premisele determinării mărimii reale a veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor financiare.

4.3. FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE

Evaluarea în contabilitate a diferitelor elemente patrimoniale se face cu respectarea unor reguli, astfel:

a) la data intrării în patrimoniu, bunurile se înregistrează la valoarea de intrare denumită **valoare contabilă**, care se stabilește astfel:

– bunurile aduse ca aport, obținute prin donație sau cu titlu

gratuit, la valoarea de utilitate în funcție de starea acestora, amplasarea și utilitatea lor;

- bunurile cumpărate, la valoarea de achiziție, denumită și cost de achiziție;

- bunurile produse, confecționate sau construite de unitatea patrimonială la cost de producție.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție al materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producere, precum și cota cheltuielilor indirecte repartizate rațional asupra bunului produs de unitatea patrimonială.

Creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

b) Evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii, se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită și valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței.

Valoarea de utilitate a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plătit.

c) La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii;

- pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de intrare și valoarea de inventar nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus, se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul când

deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menționându-se în continuare la valoarea lor de intrare;

- pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, elementele respective menționându-se, de asemenea, la valoarea de intrare;

d) la data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Evaluarea stocurilor și a titlurilor se poate face și pe baza costului mediu ponderat sau după alte metode cunoscute pe plan mondial.

Evaluarea mărfurilor destinate exportului se face prin intermediul a două categorii principale de prețuri: prețuri externe și prețuri interne.

Prețul extern de export este prețul în valută prin intermediul căruia întreprinderea de comerț exterior evidențiază contractarea, livrarea și încasarea contravalorii mărfurilor, în relațiile cu partenerii externi.

Prețul intern reprezintă prețul în lei la care întreprinderea de comerț exterior achită prin bancă angajamentele financiare față de furnizorii interni de mărfuri.

La rândul lor și mărfurile provenite din import sunt evaluate tot prin intermediul prețurilor externe și al celor interne.

Prețul extern de import este prețul internațional plătit de întreprinderea importatoare în schimbul mărfurilor străine cumpărate.

Prețul intern de import este prețul solicitat de întreprinderea importatoare beneficiarilor din țară ale mărfurilor importate.

Aceste prețuri stau la baza stabilirii prețurilor de livrare ale mărfurilor importate.

La evaluarea surselor proprii se au în vedere elemente, cum sunt: valoarea acțiunilor și părților sociale; mărimea fondurilor constituite pe seama profiturilor, amortizările repartizate la constituirea de surse proprii, subvențiile și donațiile cu titlu gratuit.

Reevaluarea activelor și pasivelor unității patrimoniale constă în înlocuirea valorii de intrare cu valoarea actuală a elementelor patrimoniale, lucrare ce se efectuează periodic în baza unei dispoziții legale.

CAPITOLUL V

CONTUL – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

5.1. DEFINIREA ȘI NECESITATEA CONTULUI

Contul este un procedeu specific al metodei contabilității care reflectă existența și mișcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar).

Contul este deci, un instrument folosit de către metoda contabilității pentru evidențierea și urmărirea grupată, ordonată și sistematizată a informațiilor generate de diversitatea operațiilor economice. Astfel, contul apare ca un instrument indispensabil procesului de cunoaștere al obiectului contabilității, prin care informația referitoare la mulțimea elementelor componente ale patrimoniului este integrată într-o etapă superioară a procesului cunoașterii specifică contabilității. Totodată, contul asigură condiții optime de prelucrare în continuare a informației în cadrul celorlalte procedee ale metodei contabilității.

Noțiunea de cont are un înțeles larg, decurgând din rolul său în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilității, fiind în mare parte determinată de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilității în partidă dublă. În noțiunea de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoașterii contabile:

activitatea de ordonare și sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic și activitatea practică de înscriere, de înregistrare a datelor respective, pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare și ordonare, specifice contabilității.

Spre deosebire de bilanț, care prezintă la un moment dat în expresie valorică situația sintetică a tuturor elementelor de activ și pasiv, contul servește la evidențierea numai a elementelor concrete modificate de operația economică care a avut loc. Fiecare operație economică care produce modificarea anumitor elemente de activ și de pasiv, face necesară evidențierea în mod distinct a modificărilor succesive asupra elementului respectiv. Înregistrarea acestor mișcări succesive de valoare privitoare la fiecare element de activ sau de pasiv cu ajutorul contului permite, atât cunoașterea situației unui element, la care a ajuns, cât și explicarea modului cum s-a ajuns la situația respectivă, ca urmare a modificărilor produse de operațiile economice care au avut loc.

Utilizarea conturilor coferă contabilității capacitatea să analizeze funcțiile de observare și descriere analitică a operațiilor economice și financiare pe baza unui sistem coordonat de principii și reguli, dându-i posibilitatea să explice dependența faptelor (operațiilor) economice, furnizând astfel date asupra cauzelor și consecințelor relațiilor juridice și economice rezultând din activitatea ce o desfășoară o întreprindere. În acest scop, pentru fiecare fel sau grupă de mijloace economice, surse de finanțare, procese economice sau rezultate financiare se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente și în etalon valoric, existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, a modificărilor acestora, determinate de operațiile economice și financiare din timpul unei perioade de gestiune, în final determinându-se și existentul elementului respectiv. Prin urmare, orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit conținut economic, determinat de însăși conținutul

elementului care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv și care poate să reprezinte:

- mijloc economic cu o anumită destinație și utilizare ca de exemplu: terenuri, clădiri, construcții speciale, mijloace de transport, materii prime, produse finite, mărfuri, etc;

- proces economic sau fază a acestuia, pentru a cărui desfășurare se consumă mijloace economice, ca de exemplu: aprovizionarea cu materii prime, materiale consumabile, mărfuri; fabricarea de produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii; desfacerea de produse, semifabricate, mărfuri;

- sursă sau grupă de surse de finanțare, în funcție de modul de procurare a mijloacelor economice, ca de exemplu: capital social, rezerve, credite bancare, furnizori etc;

- rezultat financiar, care se prezintă sub formă de profit și unori de pierderi, evidențiate pe genurile de activități care le generează (de exploatare, financiară, excepțională).

Contul are un conținut restrâns comparativ cu bilanțul, referindu-se numai la un singur element patrimonial din bilanț, evidențiindu-se situația lui, atât la un moment dat, cât și modificările succesive care s-au produs în timpul exercițiului financiar asupra elementului respectiv. Totodată, pentru asigurarea controlului integrității elementelor patrimoniale la înregistrarea în conturi a operațiilor economice se utilizează alături de etalonul valoric și etalonul natural.

5.2 FUNCȚIILE CONTURILOR

Conturile îndeplinesc un complex de funcții integrate, între care, mai importante sunt: funcția de înregistrare grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor privind conținutul lor economic, funcția de control și funcția contabilă. Aceste funcții sunt un rezultat concentrat al esenței contului ca instrument de bază al metodei contabilității.

a) **Funcția de înregistrare, grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor**, constituie manifestarea obiectivă în domeniul

practicii contabile, a treptelor, etapelor procesului de cunoaștere specific contabilității. Prin conținutul lor economic, prin structura și forma de exprimare individuală a acestui conținut, conturile ajută la realizarea în practică a principiilor contabilității în partidă dublă.

De exemplu, toate operațiile referitoare la materiile prime se înregistrează în contul "Materii prime", cele privind transformarea materiilor prime în cadrul activității de bază se înregistrează în contul de gestiune "Cheltuielile activității de bază", etc. De asemenea, prin separarea în conturi a operațiilor privind creșterea de mijloace economice de cele de micșorare se realizează sistematizarea informațiilor privind dinamica elementelor înscrise în conturi. Totodată, gruparea, ordonarea și sistematizarea informațiilor pe baza principiilor contabilității, realizează și înregistrarea generalizată a obiectelor și fenomenelor cu însușiri comune, începând de la conturile analitice și până la cele sintetice, iar în cadrul conturilor sintetice pe grupe mari în funcție de elementele de bază ale obiectului contabilității.

b) Funcția de cuantificare (calcul și evaluare) constă în aceea că prin specificul înregistrării informațiilor în conturi se crează premise și totodată, cadrul necesar pentru determinarea dimensionarea și aprecierea mărimii diferitelor obiecte și fenomene ce se cuprind în obiectul contabilității. În general, toate conturile au această funcție, ea fiind mai evidentă în cazul conturilor de mijloace și procese economice care conțin datele necesare determinării costului producției, a activității unității, a rezultatelor obținute de aceasta.

c) Funcția de informare constă în aceea că datele din conturi formează sursa specifică de date și informații pentru cunoașterea mijloacelor activității și rezultatele unității gestionare din punct de vedere contabil-financiar. Această cunoaștere specifică, documentată, bazată pe datele din conturi este utilă activității de conducere a întreprinderii pentru fundamentarea deciziilor necesare activității viitoare, pentru

cunoașterea în permanență a mijloacelor economice ale întreprinderii, a obligațiilor acesteia, a modului de desfășurare a activității economico-financiare a unității gestionare.

d) Funcția de control constă în aceea că datele înregistrate în conturi, permit efectuarea controlului privind respectarea integrității unității patrimoniale. Prin funcția de control, conturile asigură, de asemenea, respectarea disciplinei financiare, disciplina contractuală, etc.

e) Funcția contabilă constă în faptul că toate conturile deschise în contabilitatea curentă aparțin activului și pasivului unității patrimoniale, cărora în funcție de conținutul lor economic li s-au stabilit anumite reguli precise de folosire care permit înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi, astfel că informația din conturi reflectă realitatea.

Aceste funcții ale conturilor stau la baza realizării unor funcții și obiective ale contabilității: de investigare, descriptiv-analitice și sintetice.

Cele mai importante funcții ale conturilor sunt cele referitoare la conținutul economic și la funcția contabilă.

5.3 FORMA ȘI STRUCTURA CONTULUI

Modificările determinate de operațiile economice și care sunt evidențiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ și pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creșteri și micșorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaște și explica numărul de modificări, mărimea lor, cât și totalul pe fiecare sens de modificare.

Conceptual, forma care răspunde cel mai bine necesităților respective este forma bilaterală, de cântar cu două talere. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma literei T care indică posibilitatea practică de separare și înregistrare într-o parte a creșterilor, succesiv pe măsură ce au loc, și în partea opusă

micșorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au loc în cursul exercițiului financiar. Forma bilaterală, sau forma clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial și creșterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă-parte să se înregistreze micșorările referitoare la același element de activ sau de pasiv. Convențional s-a stabilit ca pentru conturile privind mijloacele economice existentul inițial și creșterile să se înregistreze în partea stângă, și micșorările în partea dreaptă, iar pentru conturile de surse de finanțare, în partea dreaptă să se înregistreze existentul inițial și creșterile iar în stânga micșorările.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor și a totalului acestora, cât și a micșorărilor și totalului acestora, permițând calcularea cu ușurință a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv.

De exemplu, situația stocului de materii prime din întreprindere se prezintă astfel:

+ (Existent și creșteri)

(Micșorări) -

Nr.Op	Data	Explicația	Suma	Nr.op.	Data	Explicația	Suma
0	1.01	Existent inițial	700.000				
1	5.01	Intrări	500.000	2	6.01	Ieșiri	300.000
3	10.01	Intrări	1.000.000	4	12.01	Ieșiri	200.000
6	16.01	Intrări	400.000	5	15.01	Ieșiri	800.000
8	27.01	Intrări	550.000	7	24.01	Ieșiri	600.000
Total Creșteri			2.450.000	Total Micșorări			1.900.000
Total Creșteri Plus Existent Inițial			3.150.000				
Existent final			1.250.000				

Figura 5.3.1. Forma clasică a contului

În acest exemplu de prezentare bilaterală a contului, care se referă la modificări privind un element de mijloace economice (anume de active circulante materiale) s-a procedat prin adăugarea succesivă a intrărilor ca majorări la existentul inițial, și separat în partea dreaptă ieșirile ca micșorări.

În cazul prezentării unui cont de formă bilaterală pentru un element de surse de finanțare (de pasiv), înregistrarea existentului inițial și creșterile se vor face, în partea dreaptă, iar micșorările în partea stângă.

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilității, contul are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective și totodată furnizarea tuturor datelor cu privire la existențele și mișcările (modificările) ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

- titlul sau denumirea contului;
- debitul și creditul contului;
- rulajul contului;
- totalul sumelor;
- soldul contului;
- explicația operațiilor înregistrate în cont.

Titlul sau denumirea contului, precizează sau definește elementul de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv și a cărei evidență o ține. De exemplu: Terenuri, Mijloace fixe, Titluri de participare, Materii prime, Produse finite, Debitori, Capital social, Efecte de plată, etc. Fiecare cont pentru a putea fi folosit și identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conținutul economic al elementului evidențiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidență o ține și totodată, nu ar putea îndeplini funcția contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoțite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin cadrul general al planurilor de

conturi, care se dezvoltă și se aplică în funcție de specificul activității și de nevoile concrete ale unităților economice sau sociale.

- Debitul și creditul contului sunt denumirile celor două părți opuse ale acestuia care permit separarea celor două sensuri de modificare (creștere și micșorare) pe care le determină operațiile economice care se înregistrează cu ajutorul conturilor.

În mod convențional s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Înregistrarea în debit sau în credit este determinată de conținutul economic al contului și de funcția sa contabilă. Prin urmare, semnificația debitului și creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă și anume: la conturile de mijloace economice se înregistrează în debit existentul și creșterile și în credit micșorările, iar la conturile de surse de finanțare, în credit se înregistrează existentul inițial și creșterile și în debit micșorările.

În literatura americană, ca urmare a folosirii în contabilitate, pe scară largă, a calculatoarelor electronice cele două părți ale contului mai sunt indicate cu "Input" (intrările) și "Output" (ieșirile), fără a se mai referi la poziție.

Rulajul contului reprezintă mișcarea sau sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul și creditul unui cont corespunzător creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice referitoare la contul respectiv.

Rulajul contului este de două feluri: rulaj debitor și rulaj creditor. **Rulajul debitor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de debit a unui cont: într-o perioadă de gestiune. **Rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de credit a unui cont într-o perioadă de gestiune.

Totalul sumelor.

Orice înregistrare de sume în debitul unui cont reprezintă debitarea contului, iar sumele înregistrate se numesc sume

debitoare și orice înregistrare de sume în creditul unui cont reprezintă **creditarea contului**, iar sumele înregistrate se numesc **sume creditoare**.

Prin însumarea sumelor debitoare se obține **totalul sumelor debitoare**, iar prin însumarea sumelor creditoare se obține **totalul sumelor creditoare**. La conturile care prezintă și existent inițial, acesta este cuprins în totalul sumelor debitoare și respectiv, creditoare. Deci, totalul sumelor se obține prin însumarea existentului inițial cu rulajul.

Soldul contului exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare, contul prezintă **sold debitor**, dacă totalul sumelor creditoare este mai mare, contul prezintă **sold creditor**, iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu are sold și se numește cont soldat sau balansat.

Soldurile se stabilesc, de regulă, la sfârșitul perioadelor de gestiune (exercițiilor contabile), reprezentând **solduri finale** care, la începutul perioadelor următoare de gestiune, apar ca **solduri inițiale**.

Toate conturile care prezintă sold la sfârșitul perioadelor de gestiune sunt supuse operației de închidere care constă în trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, asigurând astfel o egalitate valorică (formală). Aceste conturi, la începutul perioadelor de gestiune următoare se redeschid prin trecerea soldurilor stabilite la închidere în aceeași parte din care au provenit, reprezentând solduri inițiale pentru noua (noile) perioadă.

Explicația operației înregistrate în cont se face cu scopul cunoașterii unor aspecte și date referitoare la operațiile înregistrate în cont. Explicația poate fi de două feluri: explicație descriptivă și explicație contabilă.

Explicația descriptivă se prezintă detaliat, printr-o descriere a operațiilor înregistrate, respectiv a naturii operației economice, a documentului justificativ și a datei când acesta a avut loc.

Explicația contabilă se prezintă în mod sintetic prin indicarea contului corespondent.

Pentru exemplificarea structurii contului și folosind explicația contabilă, se reia situația stocului de materii prime, prezentată anterior.

Contul "MATERII PRIME"

DEBIT	CREDIT
--------------	---------------

Nr. op.	Data	Explicația	Suma	Nr. op.	Data	Explicația	Suma
0	1.01.94	Sold inițial	700.000				
1	5.01.94	Furnizori	500.000	2	6.01.95	Cheltuieli cu materii prime	300.000
3	10.01.94	Furnizori	1.000.000	4	12.01.94	Cheltuieli cu materii prime	200.000
6	18.01.94	Furnizori	400.000	5			
8	27.01.94	Furnizori	550.000	7	15.01.94	Cheltuieli cu materii prime	800.000
					24.01.94	Cheltuieli cu materii prime	600.000
I RULAJ			2.450.000	I RULAJ			1.900.000
II TOTAL SUME			3.150.000	II TOTAL SUME			1.900.000
III				III Sold Final debitor			1.250.000
IV				IV TOTAL			3.150.000

Figura 5.3.2. Structura contului

5.4 REGULILE DE FUNCTIONARE A CONTURILÓR

Prin regulile de funcționare a conturilor se stabilește precis modul de debitare și creditare a acestora, cu soldul inițial și cu modificările determinate de operațiunile economice și financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcționare a conturilor este

condiția de bază pentru înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi.

Regulile de funcționare a conturilor au ca punct de plecare bilanțul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilității, și din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază și anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operațiilor economice și financiare în conturi.

De asemenea, între cont și bilanț există o strânsă legătură, care acționează în sens dublu: de la bilanț se pornește la deschiderea conturilor la începutul perioadelor de gestiune pe baza posturilor din bilanț, iar la sfârșitul perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanț, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanț, deci la întocmirea bilanțului. În cadrul acestei legături de interdependență, valorile circulă în sens unic și anume: din stânga sau activul bilanțului datele merg la începutul perioadei de gestiune tot în stânga, adică la debitul contului, iar din dreapta bilanțului, din pasiv merg tot în dreapta, adică în creditul contului. La sfârșitul perioadelor de gestiune informația circulă tot în sens unic, însă de la cont la bilanț: adică din stânga contului din debit la stânga bilanțului adică în activ și din dreapta conturilor, din credit tot în dreapta bilanțului adică în pasiv, când pe baza soldurilor finale ale conturilor se completează posturile noului bilanț.

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la un model simplificat de bilanț la începutul anului, pe baza căruia, potrivit celor arătate anterior, pentru fiecare post din bilanț se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea conturilor, cât și înregistrarea operațiilor economice, închiderea conturilor și întocmirea bilanțului la sfârșitul anului, adică întregul flux informational contabil.

Bilanț inițial (la începutul anului)
ACTIV PASIV

Mijloace economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
- Mijloace fixe	4.000.000	- Capital social	5.600.000
- Titluri de participare	1.500.000	- Rezerve	250.000
	1.800.000	- Credite bancare pe termen scurt	300.000
- Materii prime	450.000		1.400.000
- Efecte de primit	550.000	- Furnizori	750.000
- Disponibil bancă		- Dividende de plată	
TOTAL	8.300.000	TOTAL	8.300.000

Deschiderea conturilor

De Activ ← CONTABILITATEA CURENTĂ → De Pasiv

D. "MIJLOACE FIXE" C.	D. "CAPITAL-SOCIAL" C.
Existent inițial 4.000.000	5.600.000 Existent inițial
RULAJ 0	0 RULAJ
TOTAL SUME 4.000.000	0 TOTAL SUME
	4.000.000 SOLD D.
D. "TITLURI DE PARTICIPARE" C.	D. "REZERVE" C.
Existent inițial 1.500.000	250.000 Existent inițial
RULAJ 0	0 RULAJ
TOTAL SUME 1.500.000	0 TOTAL SUME
	1.500.000 SOLD D.
D. "MATERII PRIME" C.	D. "CREDITE PE TERMEN SCURT" C.
Existent inițial 1.800.000	300.000 Existent inițial
RULAJ 0	0 RULAJ
TOTAL SUME 1.800.000	0 TOTAL SUME
	1.800.000 SOLD D.

D. "EFECTE DE PRIMIT" C.	D. "FURNIZORI" C.
Existent inițial 450.000	Scădere obligații 800.000
RULAJ 0	0 RULAJ
TOTAL SUME 450.000	0 TOTAL SUME
	450.000 SOLD D.
D. "DISPONIBIL LA BANCĂ ÎN LEI" C.	D. "DIVIDENDE DE PLATĂ" C.
Existent inițial 550.000	750.000 Existent inițial
Primit sume 1.000.000	800.000 Plătit furnizori
RULAJ 1.000.000	800.000 RULAJ
TOTAL SUME 1.550.000	800.000 TOTAL SUME
	750.000 SOLD D.
	B.I.

Conturi
de activ

ACTIV

ÎNTOCMIREA BILANTULUI FINAL

BILANȚ LA SFÎRȘITUL LUNII

Conturi
de Pasiv

PASIV

Mijloace economice	SUME	Surse de finanțare	SUME
- Mijloace fixe	4.000.000	- Capital social	5.600.000
- Titluri de participare	1.500.000	- Rezerve	250.000
- Materii prime	1.800.000	- Credite bancare pe termen scurt	1.300.000
- Efecte de primit	450.000	- Furnizori	600.000
- Disponibil la bancă în lei	750.000	- Dividende de plată	750.000
TOTAL	8.500.000	TOTAL	8.500.000

Figura 5.3.4. Schema combinată a fluxului informațional contabil

Din schema prezentată rezultă că toate conturile deschise pe baza elementelor sau posturilor din activ sunt conturi de activ, iar cele care se deschid pe baza posturilor de pasiv sunt conturi

de pasiv. De asemenea potrivit circulației valorilor în sens unic, existențele inițiale de activ s-au înscris în stânga (debitul) conturilor de activ, iar existențele inițiale de pasiv s-au înscris în dreapta (creditul) conturilor de pasiv.

Aceasta constituie prima regulă de funcționare a conturilor și anume: *Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele inițiale de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu existențele inițiale de pasiv.*

Operațiile economice și financiare care au loc în timpul exercițiului financiar produc modificări, atât asupra mijloacelor economice cât și asupra surselor de finanțare. De fiecare dată aceste modificări se produc numai în nouă sensuri: creșteri și micșorări.

Pentru a demonstra cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv, se ia următorul exemplu de operație economică: întreprinderea primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 1.000.000 lei. Această operație determină pe de o parte, o creștere în activ la elementul "Disponibil la bancă" care reprezintă creșterea disponibilităților în contul de disponibil al întreprinderii de la bancă cu 1.000.000 lei, de la 550.000 lei la 1.550.000 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, se produce o creștere în pasiv la elementul "Credite bancare pe termen scurt" care reprezintă creșterea obligației întreprinderii față de bancă de la 300.000 lei la 1.300.000 lei.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile "Disponibil la bancă în lei" și "Credite bancare pe termen scurt". Înregistrarea creșterii de activ de 1.000.000 lei se va face în debitul contului „Disponibil la bancă în lei” adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial, iar înregistrarea creșterii de pasiv de 1.000.000 lei se va face în creditul contului "Credite bancare pe termen scurt", adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial. Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Din acest exemplu rezultă cea de a doua regulă de funcționare a conturilor și anume: *conturile de activ se ma debitează cu majorările, creșterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările sau creșterile elementelor de pasiv.*

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micșorările (diminuările) elementelor de activ și de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din disponibilul existent în cont la bancă obligațiile față de furnizori în sumă de 800.000 lei. Această operație determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul "Disponibil la bancă în lei" care reprezintă micșorarea disponibilităților existente în cont la bancă cu 800.000 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, o scădere de pasiv la elementul "Furnizori" care reprezintă micșorarea obligațiilor întreprinderii față de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile "Disponibil la bancă în lei" și "Furnizori". Înregistrarea scăderii de activ de 800.000 lei se face în creditul contului de activ "Disponibil la bancă în lei", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (debit), iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 800.000 lei se va face în debitul contului de pasiv "Furnizori", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (credit). Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este și cea de a treia regulă de funcționare a conturilor, care se va enunța astfel: *conturile de activ se creitează cu micșorările sau diminuările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micșorările sau diminuările elementelor de pasiv.*

După înregistrarea exemplelor de operații economice de mai sus, precum și a altor operații care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferență între totalul sumelor debitoare și creditoare. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ "Disponibil la bancă în lei" și creditor pentru conturile de pasiv "Credite bancare pe termen scurt" și "Furnizori".

În activitatea practică, totalurile debitoare și creditoare pot fi și egale ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final. De asemenea, totalul ieșirilor (micșorărilor) nu poate fi mai mare decât existentul inițial și creșterile (intrările) întrucât, în mod logic, nu se poate diminua mai mult decât există.

Pe baza celor arătate se poate deduce cea de a patra regulă de funcționare a conturilor: **conturile de activ au sold final debitor, sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).**

Dacă se grupează prin separarea regulilor de funcționare menționate pentru conturile de activ și pasiv, rezultă două reguli: regula de funcționare a conturilor de activ și regula de funcționare a conturilor de pasiv, astfel:

Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existentul inițial și creșterile (majorările, intrările) de activ și se creditează cu micșorările (diminuările, ieșirile) de activ, și în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micșorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Așa cum se poate vedea, conținutul economic diametral opus al conturilor de activ și de pasiv determină și caracterul opus al regulilor de funcționare.

În activitatea practică există și conturi care au un comportament variabil în ceea ce privește soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadelor de gestiune conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncționale și conturi bifuncționale.

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce înseamnă că funcționează numai după regula de funcționare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Conturile bifuncționale sunt cele care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea ce înseamnă că aceste conturi funcționează în anumite cazuri după regula conturilor de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv, încadrându-se în categoria conturilor de activ, sau de pasiv, în funcție de natura soldului pe care îl au în mometul respectiv.

Atât din exemplele luate pentru a demonstra modificările în bilanț, cât și din cele folosite pentru a demonstra regulile de funcționare a conturilor rezultă că toate operațiile economice determină modificarea a cel puțin două posturi, respectiv a două conturi în care se înregistrează fiecare din aceste operații. Deci, orice operație economică producând o dublă modificare în bilanț se va concretiza în contabilitate printr-o dublă înregistrare în conturi, concomitent și cu aceeași sumă.

Înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice sau financiare în două conturi, în debitul unui cont și în creditul altui cont poartă denumirea de dublă înregistrare.

Legătura stabilită între cele două conturi în care se înregistrează o operație economică poartă denumirea de **corespondența conturilor**, iar conturile între care intervine această legătură și numesc **conturi corespondente**.

5.5 CONTURILE SINTETICE ȘI CONTURILE ANALITICE

Conturile sintetice reflectă mijloacele, procesele, sursele și rezultatele economice grupate după caracteristicile lor generale, iar conturile analitice reflectă concomitent părțile componente ale mijloacelor, proceselor, surselor și rezultatelor economice respective, după însușirile lor specifice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității curente, iar conturile analitice sunt cele care permit detalierea,

dezvoltarea pe feluri, pe elemente componente de mijloace, procese, surse și rezultate, ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice în care poate fi desfășurat un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor, proceselor, surselor și rezultatelor, precum și de necesitățile de detaliere a cunoașterii conținutului elementului evidențiat.

Regulile de funcționare ale conturilor sintetice sunt valabile și pentru conturile analitice corespunzătoare deoarece în ambele categorii de conturi se înregistrează aceleași elemente patrimoniale.

Conturile analitice sunt importante din următoarele puncte de vedere:

- asigură gospodărirea și integritatea mijloacelor materiale și bănești care formează patrimoniul întreprinderii;
- crează condiții optime pentru controlul gestionar, reflectând, intrările, ieșirile și stocurile pe feluri;
- permite stabilirea drepturilor și obligațiilor întreprinderii față de terțe persoane;
- furnizează datele necesare calculării costurilor de producție separat pe fiecare atelier, fază de fabricație, fel de produs finit, luare sau serviciu.

Legătura dintre conturi sintetice și analiticele lor se stabilește cu ajutorul corelațiilor valorice, astfel:

- suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul inițial al contului sintetic;
- suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic;
- suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic;
- suma soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egală și de același fel cu soldul contului sintetic.

În practică aceste corelații se stabilesc cu ajutorul bilanțelor analitice ale conturilor sintetice.

5.6. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FINANCIARE

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice și financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora – debit sau credit în care urmează a se înregistra operația economică, concomitent și cu aceeași sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită pentru munca practică de evidență, întrucât asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului lor economic. De aceea, orice operație economică sau financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrarea ei în contabilitate, trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice și financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape:

a) stabilirea naturii și respectiv, a conținutului operației supusă analizei, adică ce se înțelege prin operația în cauză, la ce se referă (încasare, plată, aprovizionare cu valori materiale, consum de valori materiale, obținere de produse finite, vânzare de produse finite, etc);

b) precizarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț referitoare la: elementul de activ și de pasiv care se modifică; sensul modificărilor în cauză (creșteri sau micșorări de activ sau de pasiv) la posturile modificate: conținutul economic al acestora (cresc disponibilitățile bănești ale întreprinderii la bancă, se micșorează numerarul din caseria întreprinderii, scade valoarea stocului de materiale existente în magazia întreprinderii, scad obligațiile întreprinderii față de furnizori etc.);

c) stabilirea pe baza elementelor din bilanț modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată;

d) aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea stabilirii părții conturilor corespondente – debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operația analizată, adică stabilirea formulei contabile.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice sau financiare, să presupunem că întreprinderea restituie un credit pe termen scurt primit de la bancă în sumă de 1.800.000 lei, din disponibilul existent în cont la bancă.

Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operații economice rezultă următoarele:

a) natura operației economice este restituirea unui credit pe termen scurt primit de la bancă;

b) această operație economică produce modificări în ambele părți ale bilanțului și anume: o scădere în activ la elementul “Disponibil la bancă în lei” care reprezintă o micșorare a disponibilului existent în contul întreprinderii la bancă în sumă de 1.800.000 lei, și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorare în pasiv la elementul “Credite bancare pe termen scurt” care reprezintă o micșorare a obligațiilor întreprinderii față de bancă privind creditele pe termen scurt acordate;

c) conturile corespondente în care urmează a se înregistra operația economică analizată, vor fi deci, pentru micșorarea de activ, de la elementul “Disponibil la bancă în lei”, contul de activ “Disponibil la bancă în lei”, iar pentru micșorarea de pasiv de la elementul “Credite bancare pe termen scurt”, contul “Credite bancare pe termen scurt”. Astfel se stabilește corespondența între contul de activ “Disponibil la bancă în lei” și contul de pasiv “Credite bancare pe termen scurt”;

d) potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul “Disponibil la bancă în lei” fiind de activ și având de înregistrat o scădere de activ, se va credita cu 1.800.000 lei, iar contul

“Credite bancare pe termen scurt” fiind de pasiv și având de înregistrat o scădere de pasiv, se va debita cu 1.800.000 lei.

De unde rezultă că, potrivit particularităților dublei înregistrării, se stabilește corespondența între debitul contului “Credite bancare pe termen scurt” și creditul contului “Disponibil la bancă în lei” care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

“Credite bancare pe termen scurt”	=	“Disponibil la bancă în lei”	- 1.800.000 lei
--------------------------------------	---	---------------------------------	-----------------

Rezultă deci că scopul final al analizei contabile a fiecărei operații economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, rațională, exactă, în mod științific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operația respectivă în conturi.

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă este compusă din următoarele părți componente: denumirea contului corespondent debitor, denumirea contului corespondent creditor și suma care face obiectul înregistrării. Legătura dintre primele două părți ale formulei contabile, respectiv dintre conturile corespondente care intervin, se face prin punerea semnului egalității (=), care arată interdependența și corelația reciprocă dintre ele, creată de înregistrarea în ambele conturi a aceleiași operații economico-financiare; deci, stabilește o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite așezarea față în față a acestora, unite prin semnul egalității (=).

În formula contabilă, contul care se debitează se așează în stânga semnului egalității, deoarece debitul este partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se așează în partea dreaptă a semnului egalității, deoarece creditul este partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operațiilor economice și financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează **articolul contabil**. Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicației descriptive a operației în cauză, adică a documentului justificativ care atestă înfăptuirea ei, precum și a datei.

De exemplu, articolul contabil pentru formula contabilă menționată se prezintă astfel:

30 iunie 1994

"Credite bancare pe termen scurt"	= "Disponibil la bancă în lei"	-1.800.000 lei
Restituit creditul bancar pe termen scurt conform Extrasului de cont Nr...		

Înregistrarea operațiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc sub formă de articole contabile poartă denumirea de **înregistrare cronologică**. În practică această înregistrare se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit Registrul-Jurnal, care se prezintă sub formă de fișe sau foi volante.

Operațiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor**.

Operațiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, și se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul "Cartea-Mare", care se prezintă sub formă de fișe deschise separat pentru fiecare cont al contabilității curente. La înregistrarea operațiilor, economico-financiare în acest registru se folosește explicația contabilă.

Înregistrările operațiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informațiilor sunt de două feluri: sintetice și analitice.

Înregistrările contabile sintetice sunt acelea care se fac în conturile sintetice și se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

Înregistrările contabile analitice sunt acelea care se fac în conturile analitice și se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează și etalonul natural.

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

1. În funcție de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă și formulă contabilă compusă.

Formula contabilă simplă este aceea în care corespondența conturilor se stabilește între un singur cont debitor și un singur cont creditor și este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanț.

Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

Formula contabilă compusă este aceea în care corespondența se stabilește între un singur cont debitor și mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor și mai multe conturi debitoare, și este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț.

Pentru a exemplifica modul în care se stabilește corespondența între mai mult de două conturi să presupunem că întreprinderea efectuează următoarele plăți din contul său disponibil de la bancă: furnizori pentru suma de 500.000 lei, impozit pe salarii pentru suma de 650.000 lei, contribuția la asigurările sociale în sumă de 600.000 lei. Efectuând analiza contabilă a acestei operații economice care modifică concomitent un element activ și trei elemente de pasiv se stabilește următoarea formulă contabilă compusă:

%	=	"Disponibil la bancă"	- 1.750.000 lei
"Furnizori"			- 500.000 lei
"Impozit pe salarii"			- 650.000 lei
"Contribuția unității la asigurările sociale"			- 600.000 lei

2. În funcție de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă și de stornare. Atât formulele contabile de înregistrare curentă, cât și cele de stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roșu.

Formulele contabile de înregistrare curentă sunt acelea care se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor economice care au loc în mod obișnuit, curent, și care au cea mai mare frecvență în practica de contabilitate. Caracteristica acestora constă în faptul că înscrierea sumelor se face în negru; sumele respective se adună între ele, atât în debitul, cât și în creditul contului.

La unele formule contabile de înregistrare curentă, puțin la număr, înscrierea sumelor se face în roșu (sau în negru, dar încadrate în chenar, ceea ce echivalează cu înscrierea în roșu), și au semnificația unor sume cu semnul (-), care se scad din sumele înscrise în negru, atât în debit cât și în credit. Astfel de formule contabile servesc la înregistrarea unor operații economice curente cu caracter special, care au ca scop rectificarea prin scădere a valorii unor mijloace economice înregistrate anterior la prețuri sau la costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețurilor sau costurilor efective, motiv pentru care se mai numesc și **formule contabile de rectificare**. Această situație se întâlnește la majoritatea categoriilor de stocuri din producție proprie, în special la produse finite când acestea sunt înregistrate în momentul obținerii la preț standard sau prestabilit, iar la sfârșitul lunii când se calculează costul efectiv, trebuie să fie corectate și aduse la nivelul costului efectiv. Întrucât aceste

prețuri sau costuri sunt în unele cazuri mai mari decât cele efective, se impune rectificarea lor la sfârșitul lunii cu suma înregistrată în plus, care pentru întreprindere reprezintă o diferență favorabilă deoarece costul efectiv este mai mic decât prețul de înregistrare, operație ce se realizează cu ajutorul formulei contabile de înregistrare în roșu.

În situația inversă când costul sau prețul efectiv este mai mare decât preșul sau costul de înregistrare, diferența fiind nefavorabilă, rectificarea se face prin aceeași formulă contabilă, dar cu suma înregistrată în negru, deoarece trebuie să se adune la costul sau prețul înregistrat în timpul lunii (care a fost mai mic) pentru a ajunge la costul sau prețul efectiv.

Formulele contabile de stornare reprezintă o modalitate specifică a contabilității de corectare a unor erori săvârșite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operațiile economice și financiare care au avut loc în activitatea întreprinderii. Necesitatea efectuării unor asemenea formule contabile decurge din faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea apoi a sumelor corecte.

După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, și anume: formule contabile de stornare în negru și formule contabile de stornare în roșu.

Stornare în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru, și apoi se întocmește formula contabilă corectă.

De exemplu: să presupunem că întreprinderea se aprovizionează cu obiecte de inventar de la furnizori în valoare de 450.000 lei. Formula contabilă de înregistrare a acestei operații s-a stabilit greșit la ambele conturi corespondente, astfel:

a) "Obiecte de inventar"	=	"Creditori diverși" - 450.000 lei
--------------------------	---	-----------------------------------

În formă sistematică această înregistrare se reflectă astfel:

D.	"OBIECTE DE INVENTAR"	C.	D.	"CREDITORI DIVERȘI"	C.
a)	450.000			450.000	a)
		450.000	b)	450.000	
RULAJ	450.000	450.000	RULAJ	450.000	450.000
TOTAL	450.000	450.000	TOTAL	450.000	450.000
SUME			SUME		SUME

Ulterior, printr-o analiză contabilă atentă, se observă că formula contabilă întocmită este greșită, din care cauză se procedează la stornarea în negru, astfel:

$$\text{b) "Creditori diverși"} = \text{"Obiecte de inventar"} - 450.000 \text{ lei}$$

Se reprezintă și această înregistrare în formă sistematică în conturile de mai sus, apoi se calculează soldurile conturilor din care rezultă că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

După anularea înregistrării efectuate greșit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

$$\text{c) "Obiecte de inventar"} = \text{"Furnizori"} - 450.000 \text{ lei}$$

În formă sistematică această înregistrare se prezintă astfel:

D.	"Obiecte de inventar"	C.	D.	"Furnizori"	C.
c)	450.000			450.000	c)

Înregistrare corectă

Stornarea în roșu constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru dar încadrată în chenar) și apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru.

Pentru exemplificare se pornește de la aceeași formulă contabilă efectuată anterior greșit, la stornarea în roșu (punctul a), care se reprezintă în formă sistematică, astfel:

D.	"OBIECTE DE INVENTAR"	C.	D.	"CREDITORI DIVERȘI"	C.
a)	450.000			450.000	a)
d)	450.000			450.000	d)
RULAJ	0			0	RULAJ
		0	SOLD	SOLD	0

S-a corectat înregistrarea a, dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

$$\text{d) "Obiecte de inventar"} = \text{"Creditori diverși"} - 450.000 \text{ lei}$$

Această formulă contabilă de stornare în roșu se reprezintă în formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greșit a fost anulată, se stabilește soldul conturilor care trebuie să fie zero.

În continuare, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

$$\text{e) "Obiecte de inventar"} = \text{"Furnizori"} - 450.000 \text{ lei}$$

Reprezentarea acestei formule contabile în formă sistematică se prezintă astfel:

D.	"Obiecte de inventar"	C.	D.	"Furnizori"	C.
e)	450.000			450.000	e)

Înregistrare corectă

Din analiza comparativă a celor două modalități de efectuare a stornării (conform înregistrărilor sistematice) se constată că în ambele cazuri se ajunge la același sold final în conturi și deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate. Stornarea în negru are însă dezavantajul față de stornarea în roșu că duce, pe de o parte la denaturarea rulajelor conturilor folosite pe care le mărește astifical cu sume care în realitate nu corespund unor operații economice, ci a unor operații de corectare, așa cum este cazul conturilor "Obiecte de

inventar” și “Creditori diverși”, care prezintă atât rulaj debitor cât și rulaj creditor de 150.000 lei, deși în realitate rulajul lor este zero (se prezintă situația la stornarea în roșu), și pe de altă parte la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondențe ireale între conturi. Pentru aceste motive se recomandă folosirea stornării în roșu.

Rezultă că numai printr-o analiză contabilă atentă se poate ajunge la întocmirea unor formule contabile corecte și deci la înregistrarea operațiilor economico-financiare în conturi cu maximum de exactitate, astfel încât, informațiile furnizate de contabilitate să exprime realitatea, iar deciziile adoptate pe baza lor să fie fundamentate științific.

De menționat că, în activitatea practică, modelul general al analizei contabile, cu parcurgerea celor patru etape prezentate anterior, este valabil întotdeauna numai pentru operațiile economico-financiare care implică în mod direct la înregistrarea lor în conturi de mijloace economice și surse economice și numai în parte în conturi de procese economice. Totodată, în activitatea practică, pe lângă astfel de cazuri există operații cu mijloace economice la a căror înregistrare se folosesc unele conturi intermediare, impuse de necesitățile practice de rezolvare a unor cazuri, precum și operații privind procesele economice care se reflectă în conturi ce nu apar în bilanț. În prima situație se încadrează unele conturi rectificative de mijloace economice, cum sunt: : “Amortizări privind imobilizările”, “Uzura obiectelor de inventar”, “Diferența de preț la produse”, etc. În cea de a doua situație se încadrează conturile de cheltuieli și veniturile care de regulă se închid la sfârșitul exercițiului financiar și nu apar ca postrui de bilanț. În aceste cazuri, înregistrarea corectă științifică a operațiilor economice în conturi necesită, de asemenea, efectuarea analizei contabile. Modelul de analiză diferă însă de cel general și el are în vedere și particularitățile fiecărei operații economice în parte. Deci, în afară transpunerii în modelul general al analizei contabile, trebuie să se țină seama de particularitățile și

conținutul lor economic precum și de scopul urmărit. O astfel de analiză contabilă bazată pe numeroase elemente specifice ale operațiilor economico-financiare în cauză, ale cărei model se particularizează de la caz la caz pentru a fi efectuată în mod științific, necesită cunoașterea conținutului economic, a funcției economice și a funcției contabile a fiecărui cont în parte.

În concluzie analiza contabilă permite înregistrarea corectă, rațională, științifică a operațiilor economice și financiare în conturi, și nu în mod intuitiv și mecanicist, motiv pentru care utilizarea ei este obligatorie.

5.7 CLASIFICAREA CONTURILOR

5.7.1. Conținutul, importanța și criteriile de clasificare a conturilor

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune și specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe și subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanță deosebită din următoarele puncte de vedere:

- dă posibilitatea studierii sistematică și generalizată a conturilor, asigurând cunoașterea legăturilor reciproce dintre ele;
- permite asimilarea cu ușurință a conținutului economic și a funcției contabile a conturilor;
- ajută la înțelegerea structurii planurilor de conturi ale diferitelor ramuri de activitate;
- constituie un mijloc eficient de cunoașterea a obiectului contabilității.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Din punct de vedere al criteriilor folosite conturile se împart în clase, iar în cadrul claselor, în grupe și subgrupe de conturi.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt următoarele: conținutul economic al conturilor, funcția contabilă, sfera de cuprindere și finalitatea informațiilor pe care la furnizează.

Dintre acestea, cel mai important este criteriul conținutului economic al conturilor, având un caracter științific care izvorăște din interdependența elementelor care alcătuiesc conținutul economic al conturilor: mijloace, sursele, procesele, inclusiv rezultatele.

Din acest punct de vedere, conturile se împart în următoarele patru clase: clasa conturilor mijloacelor economice, clasa conturilor surselor economice, clasa conturilor proceselor economice și clasa conturilor în afara bilanțului. Aceste clase de conturi pun în evidență prin conținutul lor, toate componentele obiectului contabilității.

Din punct de vedere al funcției contabile conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ și clasa conturilor de pasiv. Aceasta este cea mai generală clasificare, care permite încadrarea tuturor conturilor în conturi de activ și conturi de pasiv, și decurge din cele două părți ale bilanțului, care poartă aceeași denumire, cu excepția conturilor în afara bilanțului.

Din punct de vedere al sferei de cuprindere se disting două clase de conturi: clasa conturilor sintetice și clasa conturilor analitice. La rândul ei, clasa conturilor analitice, în funcție de etalonul de evidență folosit se împart în două grupe, astfel: grupa conturilor analitice valorice și grupa conturilor cantitativ-valorice.

Din punct de vedere al finalității informațiilor pe care le furnizează conturile se împart în două mari clase: clasa conturilor de gestiune externă, cuprinzând conturile care furnizează informațiile de bilanț și clasa conturilor de gestiune internă, cuprinzând conturile care furnizează informațiile pentru întocmirea contului de rezultate.

Pentru formarea imaginii de ansamblu asupra sistemului de conturi, în tabelul următor se prezintă schema generală de clasificare a conturilor după conținutul economic.

**Schema de clasificare a conturilor
după conținutul economic**

TABELUL 5.7.1.

TREPT DE CLASIFICARE			CONTURI SINTETICE		
CLASA	GRUPA	SUBGRUPA	Simbolul	Denumirea conturilor	Funcția contabilă
0	1	2	3	4	5
1. Conturi de mijloace economice	1.1. Conturi de active imobilizate	1.1.1. Conturi de imobilizări necorporate	201	Cheltuieli de constituire	A
			203	Cheltuieli de cercetare dezvoltare	A
			205	Concesiuni, brevete, licențe și alte drepturi și valori similare	A
			207	Fondul comercial	A
			208	Alte imobilizări necorporale	A
		1.1.2. Conturi de imobilizări corporale	211	Terenuri	A
			212	Mijloace fixe	A
		1.2.3. Conturi de imobilizări financiare	261	Titluri de participare	A
			262	Titluri imobilizate ale activității de portofoliu	
			267	Creanțe imobilizate	A
		1.2.4. Conturi rectificative de imobilizări	280	Amortizări privind imobilizările necorporale	P
			281	Amortizări privind imobilizările corporale	F
			290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	P
			291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	P
			296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	P
	1.2. Conturi de active circulante	1.2.1. Conturi de stocuri	300	Materii prime	A
			301	Materiale consumabile	A
			321	Obiecte de inventar	A
			341	Semifabricate	A
			345	Produse finite	A
			346	Produse reziduale	A
			361	Animale și păsări	A
			371	Mărfuri	A
			381	Ambalaje	A

				imobilizărilor financiare	P
		1.2.2. Conturi de creanțe	411	Clienți	A
			413	Efecte de primit	A
			416	Clienți incerti	A
			425	Avansuri acordate personalului	A
			456	Decontări cu asociații privind capitalul	A
			461	Debitori diverși	A
			473	Decontări din operațiuni în curs de clasificare	A
		1.2.3. Conturi de trezorerie	502	Acțiuni proprii	A
			503	Acțiuni	A
			505	Obligațiuni emise și răscumpărate	A
			506	Obligațiuni	A
			511	Valori de încasat	A
			512	Conturi curente la bănci	Bif.
			518	Dobânzi	P
			519	Credite bancare pe termen scurt	P
			531	Casa	A
			532	Alte venituri	A
			541	Acreditiv	A
			542	Avansuri de trezorerie	A
		1.2.4. Conturi rectificative de active circulante	322	Uzura obiectelor de inventar	P
			308	Diferențe de preț la materii prime și materiale	A
			328	Diferența de preț la obiecte de inventar	A
			348	Diferențe de preț la produse	A
			368	Diferențe de preț la animale și păsări	A

			378	Diferențe de preț la mărfuri	A
			390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	P
			391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	P
			392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	P
			394	Provizioane pentru deprecierea produselor	P
			396	Provizioane pentru deprecierea animalelor și păsărilor	P
			397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	P
			398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor	P
			491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor	P
			590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	P
2. Conturi de surse economice	2.1. Conturi de surse proprii	2.1.1. Conturi de surse proprii permanente	101	Capital social	P
			104	Prime legate de capital	P
			105	Diferențe din reevaluare	P
			106	Rezerve	P
			107	Rezultatul raportat	P
			108	Contul întreprinzătorului	P
			111	Fondul de dezvoltare	P
			112	Fondul de participare la profit	P
			118	Alte fonduri	P
			131	Subvenții pentru investiții	P
			141	Provizioane reglementate	P
			151	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	P
	2.2 Conturi de surse străine	2.2.1 Conturi de împrumuturi și datorii asimilate	161	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	P

			162	Credite bancare pe termen lung și mijlociu	P
			166	Datorii legate de participanți	P
			167	Alte împrumuturi și datorii asimilate	P
			168	Dobânzile aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	P
		2.2.2. Conturi de surse temporare	401	Furnizori	P
		a) comerciale	404	Furnizori de imobilizări	P
			403	Efecte de plată	P
			408	Furnizori – facturi nesosite	P
		b) salariile, fiscale și sociale	421	Personal – remunerații datorate	P
			423	Personal – ajutoare materiale și protecție socială	P
			424	Participarea salariiștilor de profit	P
			427	Rețineri din remunerații datorate terților	P
			431	Asigurări sociale	P
			437	Ajutor de șomaj	P
			441	Impozit pe profit	P
			442	Taxa pe valoarea adăugată	P
			444	Impozitul pe salarii	P
			447	Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate	P
		c) alte surse străine	457	Dividente de plată	P
			462	Creditori diverși	P
3. Conturi de procese economice	3.1. Conturi de cheltuieli	3.1.1. Conturi de cheltuieli de exploatare	600	Cheltuieli cu materii prime	A
			601	Cheltuieli cu materiale consumabile	A

			602	Cheltuieli cu obiectele de inventar	A
			603	Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii	A
			604	Cheltuieli cu materiale nestocabile	A
			605	Cheltuieli cu energia și apa	A
			606	Cheltuieli cu animalele și păsările	A
			607	Cheltuieli privind mărfurile	A
			608	Cheltuieli privind ambalajele	A
			611	Cheltuieli cu întreținerile și reparațiile	A
			612	Cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	A
			613	Cheltuieli cu primele de asigurare	A
			614	Cheltuieli cu studiile și cercetările	A
			621	Cheltuieli cu colaboratorii	A
			622	Cheltuieli cu comisioanele și onorariile	A
			623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	A
			624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	A
			625	Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări	A
			627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	A
			628	Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți	A
			631	Cheltuieli cu impozitul pe salariu	A
			635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte	A
			641	Cheltuieli cu remunerațiile personalului	A
			645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	A

			658	Alte cheltuieli de exploatare	A
		3.1.2. Conturi de cheltuieli financiare	663	Pierderi din creanțe legate de participație	A
			664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	A
			665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar	A
			666	Cheltuieli privind dobânzile	A
			667	Cheltuieli privind acțiunile acordate	A
			668	Alte cheltuieli financiare	A
		3.1.3. Conturi de cheltuieli excepționale	671	Cheltuieli privind operațiunile de gestiune	A
			672	Cheltuieli privind operațiunile de capital	A
		3.1.4. Conturi de cheltuieli cu amortizările și provizioanele	681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele	A
			686	Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele	A
			687	Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele	A
		3.1.5. Conturi de cheltuieli cu impozitul pe profit	691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	A
		3.1.6. Conturi de cheltuieli de gestiune	901	Decontări interne privind cheltuieli	Bif
			902	Decontări interne privind producția	Bif
			903	Decontări interne privind diferențele de preț	A
			921	Cheltuielile activității de bază	A
			922	Cheltuielile activităților auxiliare	A
			923	Cheltuielile comune secției	A

			924	Cheltuieli generale de administrație	A
			925	Cheltuieli de desfacere	A
			935	Costul producției obținute	A
			936	Costul producției în curs de execuție	A
	3.2. Conturi de venituri	3.2.1. Conturi de venituri din exploatare	701	Venituri din vânzarea produselor finite	
			702	Venituri din vânzarea semifabricatelor	P
			703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	P
			704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate	P
			707	Venituri din vânzarea mărfurilor	P
			708	Venituri din activități diverse	P
			711	Venituri din producția stocată	P
			741	Venituri din subvenții de exploatare	P
			738	Alte venituri din exploatare	P
		3.2.2. Conturi de venituri excepționale	761	Venituri din participații	P
			764	Venituri din titluri de plasament	P
			765	Venituri din diferențe de curs valutar	P
			766	Venituri din dobânzi	P
			767	Venituri din sconturi obținute	P
			768	Alte venituri	P
		3.2.3. Conturi de venituri excepționale	771	Venituri excepționale din operațiuni de gestiune	P
			772	Venituri din operațiile de capital	P
		3.2.4. Conturi de venituri din provizioane	781	Venituri din provizioanele privind activitatea de exploatare	P

			786	Venituri financiare din provizioane	P
			787	Venituri excepționale din provizioane	P
	3.3.Conturi de rezultate		121	Profit și pierdere	Bif
			129	Repartizarea profitului	A
4.Conturi în afara bilanțului			801	Angajamente acordate	-
			802	Angajamente primite	-
			803	Alte conturi în afara bilanțului	-

5.8. PLANUL DE CONTURI GENERAL, PLANURILE DE CONTURI ȘI INSTRUCȚIUNILE DE APLICARE A ACESTORA

Planul de conturi general este un tabel al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naționale. Acesta are la bază schema de clasificare a conturilor în funcție de conținutul lor economic, care cuprinde următoarele clase:

Clasa 1 – Conturi de capitaluri.

2 – Conturi de active imobilizate.

3 – Conturi de stocuri și producția în curs de execuție.

4 – Conturi de terți.

5 – Conturi de trezorerie.

6 – Conturi de cheltuieli.

7 – Conturi de venituri.

8 – Conturi speciale.

9 – Conturi de gestiune.

Corespunzător celor trei sectoare mari de activitate ale economiei naționale: sectorul economic, sectorul instituțiilor publice (de stat) și sectorul financiar-bancar, acesta se va diviza în trei cadre (subcadre) generale ale planurilor de conturi. Fiecare dintre aceste cadre generale reunesc și coordonează toate planurile de conturi ale ramurilor de activitate din sectoarele respective. Astfel cadrul general al planurilor de

conturi pentru sectorul economic asigură coordonarea a 16 planuri de conturi ale celor 16 ramuri de activitate economică: industria, agricultura, construcții, comerț, etc.

În interiorul cadrelor generale ale planurilor de conturi, conturile sunt identificate prin denumirea lor și prin codul corespunzător, și sunt încadrate într-o clasă, grupă și subgrupă de conturi.

Codificarea sau simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după metoda sistemului zecimal, potrivit căruia conturile folosite într-un sector de activitate ale economiei naționale se împart în 10 clase, fiecare clasă poate cuprinde maximum 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfășura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II (subcont) se poate desfășura pe 10 conturi de gradul III, și așa mai departe, în funcție de nevoile de detaliere a informațiilor furnizate de conturi.

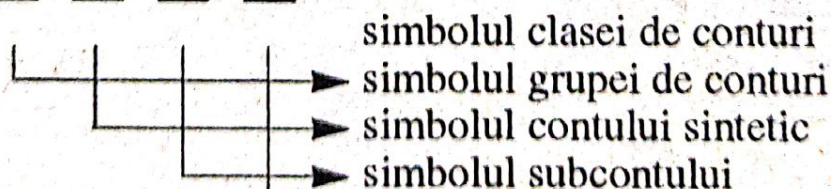
Clasele de conturi sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9, clasa 0 (zero) nefiind utilizată.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt simbolizate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei și a doua simbolul grupei.

Conturile sintetice sunt simbolizate cu trei cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei și a treia cifră reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Subconturile sunt simbolizate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic, iar a patra cifră reprezentând simbolul subcontului.

C1 C2 C3 C4



De exemplu: clasa conturilor de imobilizări a primit simbolul 2. Grupa a doua din clasa 2 a primit simbolul 1, numită imobilizări corporale, al doilea cont sintetic a primit simbolul 2,

numit mijloace fixe. Primul subcont (cont sintetic de gradul doi) a primit simbolul 1, numit clădiri. Astfel, identificarea contului sintetic de gradul doi, "Clădiri" se va face prin următorul cod și următoarea denumire:

2121 "Clădiri"

Planul de conturi este un tablou al tuturor conturilor folosite într-o ramură de activitate în care conturile sunt identificate ca și în cadrul general, tot printr-un cod și denumire și sunt încadrate în clase și grupe de conturi specifice ramurei respective.

Pentru fiecare plan de conturi există instrucțiuni de aplicare a conturilor, prin care se reprezintă conținutul economic, funcția contabilă posibilă pentru fiecare cont, precum și modul de desfășurare a acestora în subconturi (analitice) pe feluri de elemente evidențiate.

Pe baza instrucțiunilor respective se asigură înregistrarea uniformă a fiecărui tip de operație economică, la toate unitățile de același tip și organizarea unitară a contabilității curente.

CAPITOLUL VI ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

6.1 CONTURILE DE CAPITALURI

6.1.1 Conținutul și structura capitalului propriu

Capitalul propriu reprezintă sursa proprie permanentă a activelor de patrimoniu.

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziția întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociați sau acționari și aparține de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de capitalul străin care provine de la terți și care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen, care poate fi termen lung sau termen scurt. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează capitalul permanent al întreprinderii.

În capitalul propriu se mai cuprind și unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obținute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, subvențiile, profitul nerepartizat și provizioanele.

Pentru constituirea și formarea capitalului unei societăți comerciale sunt necesare mijloace materiale și bănești care sunt

aduse de către asociați și acționari sub formă de aport la societate. Aportul este valoarea pe care aceștia se angajează s-o aducă la societate. Aportul la societate poate fi de două feluri: **în natură**, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor și activelor circulante materiale și **în bani**, în numerar sau în cont la bancă, conform statutului și contractului de societate.

Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea unei societăți comerciale și să cumpere acțiunile acesteia se numesc **acționari**.

Acțiunile sunt acte (hârtii) de valoare care dau dreptul altor persoane fizice sau juridice de a participa la formarea capitalului unei societăți. Cumpărătorul acțiunilor, respectiv posesorul acestora devine coproprietar al întreprinderii respective, acțiunile pe care le posedă constituie **titluri de proprietate**. Proprietarii acțiunilor primesc anual o cota-parte din profitul societății sub formă de dividend, nivelul acestuia nefiind stabilit anticipat, ci numai după încheierea exercitiului financiar în funcție de profitul obținut de societate și repartizat în acest scop. Încasarea dividendelor de către posesorii de acțiuni se face pe baza **cupoanelor de dividend** care sunt atașate acțiunilor.

Acțiunile ca titluri de valoare care reprezintă fracțiuni din capitalul unei societăți, sunt stabilite la valori egale, suma respectivă poartă denumirea de **valoarea nominală a acțiunilor**. După emisiunea lor, acțiunile pot fi vândute-cumpărate, astfel putând avea două feluri de operațiuni economice: operațiuni de plasament și operațiuni de speculații.

Operațiunile de plasament au loc atunci când proprietarul având o sumă de bani disponibilă, o investește, o plasează în acțiuni pe care le păstrează o perioadă mai mare de timp în scopul obținerii anual a unui avantaj material sub formă de dividend. **Operațiunile de speculații** au loc atunci când deținătorul unei sume de bani cumpără acțiuni pentru a le vinde cu scopul de a obține un avantaj imediat din diferența între

prețul de vânzare și cel de cumpărare. Vânzarea-cumpărarea acțiunilor se face prin intermediul unei instituții specializate – **bursa de valori**.

În afară de valoarea nominală, acțiunile au și o valoare reală. **Valoarea reală** a acțiunilor este valoarea care se stabilește pe piața hârtiilor de valoare în funcție de cerere și ofertă, și care poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală. Astfel, suma care se încasează în plus peste valoarea nominală se numește **primă de emisiune**, iar suma care se nu poate încasa din valoarea nominală (diferența în minus), se numește **diferență de emisiune**.

Cu ocazia înființării unei societăți comerciale au loc o serie de operații economice, cum sunt: efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului și vărsarea capitalului.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscriptorul declară și semnează pentru suma de bani și valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea societății comerciale. O societate se poate constitui numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură trebuie adus integral la constituirea societății, iar cel în bani poate fi adus parțial la constituire și în mai multe tranșe ulterioare, fără a depăși cinci ani.

Vărsarea capitalului este operația de punere la dispoziția societății a aporturilor în bani și în natură subscrise.

6.1.1.2 Contabilitatea operațiilor economice privind formarea capitalului propriu

Pentru evidențierea acțiunilor subscrise și a aportului în bani și în natură; precum și a altor operații economice legate de formarea capitalului se utilizează conturile: 456 Decontări cu asociații privind capitalul”, 101 “Capitalul social” și conturile de avere (mijloace materiale și bănești).

Contul 456 “Decontări cu asociații privind capitalul” este cont de creanțe, cu funcție contabilă de cont de activ. Debitul

acestui cont reflectă: capitalul subscris de acționari și asociați, în bani și în natură; valoarea primelor legate de capital; sumele plătite asociaților cu ocazia retragerii capitalului. Creditul acestui cont reflectă aporturile în bani și în natură aduse la societate, precum și capitalul social retras de către acționari sau asociați. **Soldul debitor**, reflectă aportul subscris la constituirea capitalului, dar nevărsat încă.

Contul 101 "Capital social" este utilizat pentru evidențierea capitalului social subscris și vărsat, în natură și bani de către acționari sau asociații societății, precum și majorările și reducerile capitalului societății. Este cont de surse proprii permanente și îndeplinește funcția contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: capitalul social subscris de acționari sau asociați, în bani și/sau în natură; rezervele destinate creșterii capitalului social; profitul realizat în exercițiul anterior destinat creșterii capitalului; primele legate de capital, încorporate în capitalul social. **Debitul** acestui cont, reflectă: capitalul retras de către acționari sau asociați; pierderile realizate în exercițiile precedente care diminuează capitalul social; valoarea acțiunilor proprii anulate. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise, vărsate și nevărsate.

Contul sintetic 101 "Capital social" se desfășoară pe două subconturi astfel:

1011 "Capital subscris nevărsat"

1012 "capital subscris vărsat"

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

1. Pentru formarea capitalului unei societăți noi în sumă de 5.000.000 lei, un număr de 100 persoane subscriu să cumpere cele 1.000 de acțiuni emise, cu valoarea nominală de 5.000 lei.

Operația de subscriere a capitalului social produce o creștere a dreptului de creanță a întreprinderii asupra subscriptorilor și

concomitent cu aceasta, o creștere a capitalului subscris, dar nevărsat. Deci, o creștere de activ și o creștere de pasiv. Creșterea de activ se reflectă în debitul contului 456 "Decontări cu asociații privind capitalul", iar creșterea de pasiv în creditul contului 1011 "Capital subscris nevărsat". Formula contabilă va fi următoarea:

456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 "Capital nevărsat -5.000.000 subscris nevărsat lei
---	---	--

Capitalul subscris de 5.000.000 lei este format din valoarea a 400 de acțiuni pentru aport în natură și valoarea a 600 de acțiuni pentru aport în bani. Aportul în natură constă în următoarele bunuri economice" o clădire apreciată la valoarea de 1.000.000 lei; teren evaluat la 400.000 lei; 1 autocamion evaluat la 600.000 lei.

Pentru calcularea numărului de acțiuni ce trebuie atribuite pentru aporturile în natură se împarte valoarea aporturilor la valoarea nominală a unei acțiuni, astfel:

1 clădire	1.000.000 lei: 5.000 lei/acțiune = 200 acțiuni
terenul	400.000 lei: 5.000 lei/acțiune=80 acțiuni
autocamionul	600.000 lei: 5.000 lei/acțiune=120 acțiuni
TOTAL	2.000.000 lei: 5.000 lei/acțiune=400 acțiuni

2. Se înregistrează aducerea aporturilor în natură la societate. Această operație produce, pe de o parte creșterea elementelor de imobilizări corporale: clădiri, terenuri, mijloace de transport, iar pe de altă parte micșorarea dreptului de creanță asupra subscriptorilor. Deci, creșterea a trei elemente de activ și scăderea unui element tot de activ. Creșterile de activ se vor înregistra în **debitul** conturilor: "Clădiri", "Terenuri", "Mijloace de transport", iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului 456 "Decontări cu asociații privind capitalul". Formula contabilă a acestei operații este următoarea:

%	=	456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	- 2.000.000 lei
2121 "Clădiri"			- 1.000.000 lei
211 "Terenuri"			- 400.000 lei
2125 "Mijloace de transport"			- 600.000 lei

3. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria "capital subscris nevărsat" la categoria "capital subscris vărsat".

Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul capital subscris vărsat. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului "Capital subscris nevărsat"; iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului "Capital subscris vărsat". Formula contabilă va fi deci:

1011 "Capitalul subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	- 2.000.000 lei
------------------------------------	---	--------------------------------	-----------------

4. Se fac vărsăminte ce reprezintă contravaloarea celor 600 acțiuni pentru aport de bani.

Această operație economică produce, pe de o parte, creșterea numerarului din casieria întreprinderii, iar pe de altă parte, micșorarea dreptului de creanță asupra subscrisorilor. deci, o creștere de activ și o micșorare tot de activ. Creșterea de activ se va reflecta în debitul contului "Casa", iar micșorarea de activ în creditul contului "Decontări cu asociații privind capitalul". Această operație economică se va reflecta în conturi prin următoarea formulă:

531 "Casa"	=	456 "decontări cu asociații privind capitalul"	- 3.000.000 lei
------------	---	--	-----------------

5. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria "capital subscris nevărsat" în categoria "capital subscris vărsat". Operația economică produce, pe de o parte diminuarea capitalului subscris nevărsat - elementul de pasiv, și pe de altă parte, majorarea capitalului subscris vărsat - element tot de

pasiv. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului "Capital subscris nevărsat", iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului "Capital subscris vărsat". Deci, formula contabilă este:

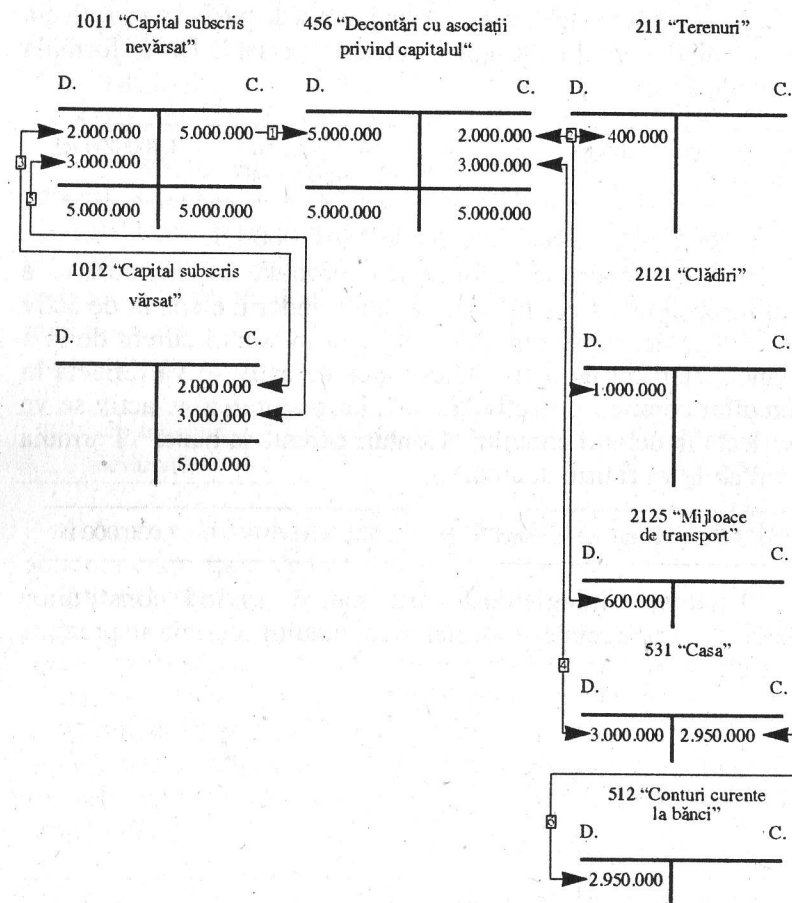
1011 "capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	- 3.000.000 lei
----------------------------------	---	--------------------------------	-----------------

6. Se depune la bancă suma de 2.950.000 lei.

Această operație economică produce o micșorare a numerarului existent în casieria întreprinderii, element de activ și o majorare a disponibilului existent în contul curent de la o bancă, element de activ. Micșorarea de activ se va reflecta în creditul contului de activ "Casa", iar majorarea de activ se va reflecta în debitul contului "Conturi curente la bănci". Formula contabilă va fi următoarea:

512 "Conturi curente la bănci"	=	531 "Casa"	- 3.000.000 lei
--------------------------------	---	------------	-----------------

Schematic înregistrările sistematice privind constituirea societății comerciale și formarea capitalului acesteia se prezintă astfel:



TABELUL 6.1

**Bilanț de constituire
întocmit la 1 martie 1994**

ACTIV**PASIV**

Mijloace economice	SUME	Surse de finanțare	SUME
- Terenuri	400.000	- Capital subscris vărsat	5.000.000
- Clădiri	1.000.000		
- Mijloace de transport 600.000			
- Conturi curente la bănci	2.950.000		
- Casa	50.000		
TOTAL	5.000.000	TOTAL	5.000.000

6.1.1.3 Contabilitatea operațiilor de capital

Capitalul propriu este format din totalitatea capitalurilor individuale sau asociative care se înscriu în pasivul bilanțului și cuprind mai multe elemente, cum sunt: primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, fondurile proprii, subvențiile pentru investiții, profiturile din anii precedenți reportate, provizioanele reglementate.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, a rezervelor încorporate și a profitului repartizat pentru creșterea capitalului, precum și alte operațiuni care duc la modificarea mărimii acestuia. Așa cum s-a văzut, capitalul subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate pe baza actelor de constituire a societății și a documentelor justificative privind aducerea aporturilor și efectuarea vărsămintelor.

Principalele operațiuni care au loc și care se înregistrează în contabilitate în legătură cu **majorarea** capitalului, sunt următoarele: subscrierea și emisiunea de acțiuni noi, încorporarea rezervelor ce depășesc limitele stabilite, cotele-părți din profit repartizate la capital și alte operațiuni. Operațiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la

diminuarea capitalului social sunt: retragerea acțiunilor sau părților sociale, diminuarea valorii nominale a acțiunilor, răscumpărarea acțiunilor și anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenți, precum și alte operațiuni.

Pentru reflectarea contabilă a acestor operațiuni, în afara conturilor 456 "Decontări cu asociații privind capitalul" și 101 "Capital social", mai sunt utilizate următoarele conturi sintetice: 104 "Prime legate de capital", 105 "Diferențe din reevaluare", 106 "Rezerve", 107 "Rezultatul reportat", 111 "Fondul de dezvoltare", 112 "Fondul de participare la profit", 131 "Subvenții pentru investiții", 141 "Provizioane reglementate", 151 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli".

Contul 104 "Prime legate de capital" este utilizat pentru evidențierea primelor de emisiune, de aport și de fuziune. Acestea reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor și părților sociale. Contul 104 "prime legate de capital" are funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii și aportului la capital. Debitul acestui cont reflectă primele legate de capital încorporate în capitalul social, precum și pe cele transferate la rezerve. Soldul este creditor și reflectă primele constituite și neutralizate.

Una din căile de majorare a capitalului societăților comerciale este și aceea de emisiune de acțiuni noi. Prețul de emisiune al noilor acțiuni poate fi superior valorii nominale a vechilor acțiuni. Acest lucru este justificat când patrimoniul net conferă acțiunilor o valoare intrinsecă superioară valorii nominale. De exemplu, după cinci ani situația patrimonială se prezintă astfel:

Active	= 9.000.000 lei
Capital social	= 5.000.000 lei
Rezerve	= 1.000.000 lei
Datorii	= 3.000.000 lei
Patrimoniul net	= Activ - Datorii = 9.000.000 - 6.000.000 = 3.000.000 lei
Valoarea intrinsecă = $\frac{\text{Patrimoniul net}}{\text{Numărul de acțiuni}} = \frac{6.000.000}{1.000} = 6.000 \text{ lei/acțiune}$	

După 5 ani de funcționare a societății valoarea intrinsecă a unei acțiuni este de 6.000 lei, față de 5.000 lei, deci cu 1.000 lei pentru valoarea nominală.

Noile acțiuni vor fi emise la prețul de 6.000 lei deci, cu o primă de emisiune de 1.000 lei (adică diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală).

Exemple:

7. Se înregistrează majorarea capitalului societății cu 3.000.000 lei, prin subscrierea a 600 de acțiuni noi la prețul de 6.000 lei pe acțiune, deci cu o primă de emisiune de 1.000 lei pe acțiune.

- creșterea de capital 600 acțiuni x 5.000 lei = 3.000.000 lei
- prima de emisiune 600 (6.000-5.000) = 600.000 lei

Această operație economică de subscriere a unor acțiuni noi cu primă de emisiune, determină o creștere la elementul de activ "Decontări cu asociații privind capitalul", și o majorare a capitalului cu valoarea nominală a noilor acțiuni la elementul de pasiv "Capital subscris nevărsat" precum și o altă majorare tot în pasiv, la elementul "Prime de emisiune". Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Decontări cu asociații privind capitalul", care fiind cont de activ se va debita cu creșterea de activ, "Capital subscris nevărsat", cont de pasiv care se va credita cu majorarea capitalului în sumă de 3.000.000 lei, și "Prime legate de capital", cont de pasiv care, de asemenea, se va credita cu majorarea primelor de emisiune. Formula contabilă va fi următoarea:

456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	=	%	-3.600.000 lei
		1001 "Capital subscris nevărsat"	-3.000.000 lei
		104 "Prime legate de capital"	- 600.000 lei

8. Se înregistrează încasarea contravalorii acțiunilor subscrise.

Această operație produce o scădere la elementul de activ "Decontări cu asociații privind capitalul", ceea ce semnifică

micșorarea dreptului de creanță asupra subscripțiilor, și concomitent produce o creștere la elementul de activ "Casa", ceea ce semnifică majorarea numerarului existent în caseria întreprinderii. Contul "Decontării cu asociații privind capitalul" fiind cont de activ și având de înregistrat o scădere se va **credita**, iar contul "Casa" fiind cont de activ și înregistrând o creștere, se va **debita**.

Deci, formula contabilă este următoarea:

$$531 \text{ "Casa"} = 456 \text{ "Decontări cu asociații privind capitalul"} - 3.600.000 \text{ lei}$$

9. Concomitent cu efectuarea vărsămintelor se înregistrează trecerea capitalului din categoria "capital subscris nevărsat" la categoria "capital subscris vărsat".

Această operație economică determină o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv "Capital subscris nevărsat" și concomitent și cu aceeași sumă o majorare tot în pasiv la elementul "Capital subscris vărsat". Formula contabilă este deci:

$$1011 \text{ "Capital subscris lei nevărsat"} = 1012 \text{ "Capital subscris vărsat"} - 3.000.000$$

Bilanțul contabil întocmit după emisiunea de acțiuni noi se prezintă astfel:

TABELUL nr. 6.2

BILANȚ
după emisiunea de acțiuni noi

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
- Active vechi	9.000.000	- Capital vechi	5.000.000
- Active noi	3.600.000	- Capital nou	3.000.000
		- Prime de emisiune	600.000
		- Rezerve	1.000.000
		- Datorii	3.000.000
TOTAL	12.600.000	TOTAL	12.600.000

Calculând valoarea intrinsecă a acțiunilor, se constată că aceasta a rămas neschimbată.

$$\text{Valoarea intrinsecă} = \frac{12.600.000 - 3.000.000}{1.600} = 6.000 \text{ lei/acțiune}$$

Primele de emisiune sunt folosite pentru apropierea cheltuielilor făcute cu emisiunea de acțiuni, și pentru majorarea capitalului și rezervelor. De exemplu:

10. Din primele constituite sunt utilizate 300.000 lei pentru majorarea capitalului și 200.000 lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică produce o micșorare la elementul de pasiv "Prime legate de capital", și totodată, majorarea a două elemente din pasiv: "Capital social" și "rezerve". Micșorarea dde pasiv se va înregistra în **debitul** contului "Prime legate de capital", iar creșterile de pasiv se vor înregistra în **creditul** conturilor "Capital social" și "Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

$$104 \text{ "Prime legate de capital"} = \begin{array}{ll} \% & - 500.000 \text{ lei} \\ 101 \text{ "Capital social"} & - 300.000 \text{ lei} \\ 106 \text{ "Rezerve"} & - 200.000 \text{ lei} \end{array}$$

Schematic, înregistrările privind contabilitatea majorării capitalului prin emisiunea de noi acțiuni cu primă, și de utilizare a primelor constituite se prezintă astfel:

1012 „Capitalul subscris vărsat”		1011 „Capitalul subscris nevărsat”		456 „Deconturi cu asociații privind capitalul”		531 „Casa”	
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.
	3.000.000	3.000.000		3.000.000	3.600.000	3.000.000	3.600.000
	300.000						
106 „Rezerve”			104 Prime legate de capital				
D.	C.	D.	C.				
	200.000	300.000	600.000				

Contul 105 „Diferențe din reevaluare” este utilizat pentru evidențierea diferențelor din reevaluarea elementelor de activ și de pasiv, potrivit normelor legale. Acestea se determină ca diferență între valoarea de utilitate și valoarea de intrare în patrimoniu (contabilă). De menționat că, numai diferențele mai mari se evidențiază în acest cont, iar utilizarea acestora se face în scopul majorării capitalului și/sau a rezervelor.

Exemple de utilizare a acestui cont.

11. Se înregistrează diferența pozitivă în sumă de 1.250.00 lei rezultată în urma reevaluării unui teren.

Operația produce o creștere la elementul de activ „Terenuri” și concomitent o creștere la elementul de pasiv „Diferențe din reevaluare”. Conturile corespondente sunt: „Terenuri”, care fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va debita, și contul „Diferențe din reevaluare”, care fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere, se va credita. Deci, formula contabilă este următoarea:

211 „Terenuri”	=	105 „Diferențe de reevaluare”	- 1.250.000 lei
----------------	---	-------------------------------	-----------------

12. Se hotărăște utilizarea diferențelor din reevaluare, astfel: 1.000.000 lei pentru majorarea capitalului și 250.000 lei majorarea rezervelor.

Operația produce și o diminuare la elementul pasiv „Diferențe din reevaluare” și o majorare la elementele de pasiv: „Capital social” și „Rezerve”. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Diferențe din reevaluare” care se va debita cu scăderile de pasiv, și conturile „Capital social” și „Rezerve” care se vor credita cu creșterile de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

105 „Diferențe din reevaluare”	=	%	-1.250.000 lei
		101 „Capital social”	-1.000.000 lei
		106 „Rezerve”	-250.000 lei

Schematic, înregistrările privind contabilitatea constituirii și utilizării diferențelor din reevaluare se prezintă, astfel:

101 „Capital social”		105 „Diferențe din reevaluare”		211 „Terenuri”	
D.	C.	D.	C.	D.	C.
	1.000.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	
106 „Rezerve”					
D.	C.				
	250.000				

Contul 106 „Rezerve” este utilizat pentru evidențierea rezervelor constituite și repartizate pe destinațiile date acestora.

Rezervele sunt surse create în cadrul întreprinderii în scopul conservării și majorării capitalului.

Se pot constitui următoarele categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare și rezerve facultative.

Rezervele legale se constituie anual în conformitate cu prevederile legale, iar în caz de diminuare se completează conform prevederilor legale. De asemenea, rezervele legale pot fi majorate cu excedentul obținut prin emisiunea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea nominală, dacă acest excedent nu este utilizat la acoperirea cheltuielilor de emisiune. Aceste rezerve sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor înregistrate

în exercițiul financiar. Nu sunt utilizate în scopul majorării capitalului.

Rezervele statutare se constituie anual din profitul net obținut conform prevederilor din statutul societății, și sunt utilizate, în special, pentru a fi încorporate în capital.

Rezervele facultative sunt alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut și se constituie facultativ din profitul net obținut. Acestea sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor, creșterea capitalului sau în alte scopuri, în conformitate cu hotărârile adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților.

Contul 106 "Rezerve" are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă rezervele constituite. **Debitul** acestui cont reflectă rezervele utilizate. **Soldul creditor** reflectă rezervele constituite și neutilizate.

Exemple de utilizare a contului de rezerve.

13. Se constituie o rezervă din profitul obținut în sumă de 1.000.000 lei.

Această operație economică produce o majorare la elementul de activ "Repartizarea profitului" și concomitent o majorare la elementul de pasiv "Rezerve". Majorarea de activ se va înregistra înregistra în debitul contului de activ "Repartizarea profitului", iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv "Rezerve". Deci, formula contabilă este:

129 "Repartizarea profitului"	=	106 "Rezerve"	- 1.000.000 lei
-------------------------------	---	---------------	-----------------

14. Se acoperă pierderea reportată din exercițiul precedent de 850.000 lei din rezerva constituită.

Operația produce o scădere la elementul de activ "Rezultatul reportat" (pierdere) și concomitent, o scădere la elementul de pasiv "Rezerve". Scăderea de activ se va reflecta în creditul contului "Rezultatul reportat", iar scăderea de pasiv, în debitul contului de pasiv "Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

106 "Rezerve"	=	107 "Rezultatul reportat"	- 850.000 lei
---------------	---	---------------------------	---------------

S-au menționat anterior și o serie de căi de micșorare a capitalului unei societăți. În continuare se prezintă un asemenea exemplu.

15. Se răscumpără un număr de 100 acțiuni cu valoarea nominală de 5.000 lei.

Această operație va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ "Acțiuni proprii" și concomitent o modificare în sensul scăderii la elementul de activ "Casa". Creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ "Acțiuni proprii", iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului de activ "Casa". Formula contabilă este următoarea:

502 "Acțiuni proprii"	=	531 "Casa"	- 500.000 lei
-----------------------	---	------------	---------------

16. Se înregistrează anularea celor 100 acțiuni răscumpărate.

Operația menționată va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de activ "Acțiuni proprii" și concomitent o scădere la elementul de pasiv "Capital social". Conturile în care se va înregistra operația economică sunt "Acțiuni proprii" și "Capital social". Contul "Acțiuni proprii" fiind cont de activ, și având de înregistrat o scădere de activ se va înregistra în credit, iar contul "Capital social" fiind cont de pasiv și având de înregistrat o scădere de pasiv, acesta se va înregistra în debit. Formula contabilă este, deci:

101 "Capital social"	=	502 "Acțiuni proprii"	- 500.000 lei
----------------------	---	-----------------------	---------------

Contul 107 "Rezultatul reportat" este utilizat pentru evidențierea rezultatului exercițiului precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală acționarilor sau

asociațiilor. Rezultatul nerepartizat poate fi pierdere sau profit, iar contul menționat are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă pierderea realizată în exercițiul precedent care nu a fost repartizată (acoperită), precum și profitul realizat în exercițiul precedent repartizat pentru creșterea capitalului sau constituirea rezervelor. **Creditul** acestui cont reflectă profitul din exercițiul precedent nerepartizat, pierderea reportată din exercițiul anterior, acoperită din profitul perioadei curente, precum și pierderea realizată în exercițiile anterioare care se acoperă din capitalul social. **Soldul debitor** reflectă pierderea nerepartizată, iar **soldul creditor** reflectă profitul nerepartizat.

Exemple de utilizare a acestui cont.

17. Se înregistrează pierderea din anul precedent de 700.000 lei reportată anului curent.

Această operație produce o diminuare la elementul de activ "Profit și pierdere" (sold debitor) și o majorare a elementului de activ "Rezultat reportat" (sold creditor).

Ținând seama de regulile de funcționare a conturilor de activ, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului "Rezultatul reportat", iar diminuarea de activ se va înregistra în **creditul** contului "Profit și pierdere". Formula contabilă este următoarea:

107 "Rezultatul reportat"	=	121 "Profit și pierdere"	- 700.000 lei
---------------------------	---	--------------------------	---------------

18. Pentru acoperirea pierderii reportată din anul precedent adunarea generală hotărăște utilizarea rezervei existente (constituită în acest scop) de 150.000 lei și diminuarea capitalului social cu 550.000 lei.

Această operație economică are ca efect reducerea pierderii reportate din anul precedent, element de activ, și concomitent diminuarea elementelor de pasiv "Rezerve" și "Capital social". Diminuarea de activ se va înregistra în **creditul** contului

"Rezultatul reportat", iar diminuările de pasiv se vor înregistra în **debitul** conturilor de pasiv "Rezerve" și "Capital social".

Înregistrarea contabilă necesită următoarea formulă contabilă:

%	=	107 "Rezultatul raportat"	- 700.000 lei
106 "Rezerve"			- 150.000 lei
101 "Capital social"			- 550.000 lei

19. Se înregistrează profitul obținut în exercițiul precedent și nerepartizat, reportat anului curent, în sumă de 900.000 lei.

Operația produce o diminuare a unui element de pasiv "Profit și pierdere" (sold creditor) și o majorare a unui element de pasiv "Rezultatul reportat" (sold creditor). Diminuarea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "Profit și pierdere", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "Rezultatul reportat". Formula contabilă va fi următoarea:

121 "Profit și pierdere"	=	107 "Rezultatul reportat"	900.000 lei
--------------------------	---	---------------------------	-------------

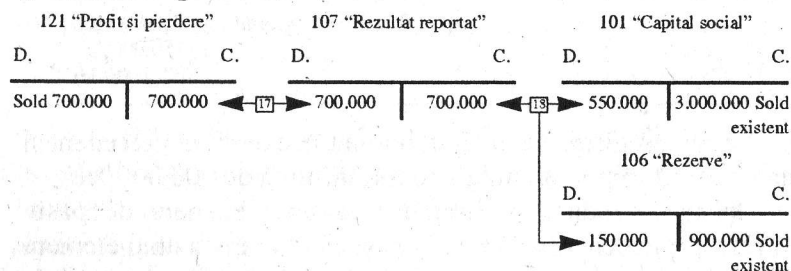
20. În anul curent, adunarea generală a acționarilor hotărăște utilizarea profitului reportat de 900.000 lei, astfel: 700.000 lei pentru majorarea capitalului social și 200.000 lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv "Rezultatul reportat" (sold creditor) și modificarea în sensul creșterii a elementelor de pasiv "Capital social" și "Rezerve". Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "Rezultatul reportat", iar creșterile de pasiv se vor înregistra în **creditul** conturilor "Capital social" și "Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

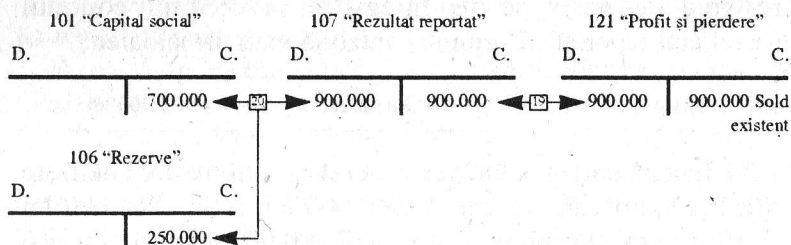
107 "Rezultatul reportat"	=	%	- 900.000 lei
		101 "Capital social"	- 700.000 lei
		106 "Rezerve"	- 200.000 lei

În formă sistematică operațiile economice privind înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reportate se prezintă, astfel:

a) Pierdere reportată



b) Profit reportat



6.1.1.4. Conturile de fonduri

În cadrul surselor proprii, alături de capitaluri și rezerve se mai cuprind și fondurile care se constituie prin autofinanțarea cum sunt: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit și alte fonduri.

Fondul de dezvoltare se constituie potrivit legii din amortizarea imobilizărilor, din profitul net al societăților comerciale, respectiv din veniturile realizate după acoperirea cheltuielilor la regiile autonome, din vânzarea activelor, din

valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, precum și din alte surse. Fondul de dezvoltare constituit se utilizează pentru acoperirea cheltuielilor de investiții privind dezvoltarea, modernizarea, re tehnologizarea, rambursarea creditelor pentru investiții inclusiv plata dobânzilor aferente acestora, precum și alte cheltuieli de natura investițiilor.

Contul 111 "Fondul de dezvoltare" este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă fondul de dezvoltare constituit pe căile menționate. Debitul acestui cont reflectă fondul de dezvoltare utilizat pe direcțiile menționate. Soldul creditor reflectă fondului de dezvoltare existent. La constituirea fondului de dezvoltare din amortizări intervine și contul 119 "Repartizări la fondul de dezvoltare", care are funcție contabilă de cont de activ. Se debitează cu amortizarea calculată și inclusă în cheltuieli. Se creditează cu valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din amortizări. Soldul debitor reflectă amortizarea neutilizată pentru investiții.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

21. Se constituie fondul de dezvoltare din amortizări în sumă de 525.000 lei.

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale. O majorare la elementul de activ "Repartizări la fondul de dezvoltare", și o majorare la elementul de pasiv "Fondul de dezvoltare". Majorarea de activ se va înregistra în contul "Repartizări la fondul de dezvoltare" în debit, iar majorarea de pasiv se va înregistra în contul "Fondul de dezvoltare", în credit. Deci formula contabilă este următoarea:

119 "Repartizarea fondului de dezvoltare"	=	111 "Fondul de dezvoltare" - 525.000 lei
---	---	--

22. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 350.000 lei, din valoarea materialelor recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe.

Această operație economică are ca efect majorarea unui element de activ "Cheltuieli privind operațiile de gestiune" și concomitent, majorarea unui element de pasiv "Fondul de dezvoltare". Contul "Cheltuieli privind operațiile de gestiune" fiind un cont de activ, se va debita cu majorarea de activ, iar contul "Fondul de dezvoltare" se va credita cu majorarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

671 "Cheltuieli privind operațiunile de gestiune"	=	111 "Fondul de dezvoltare"	- 350.000 lei
---	---	----------------------------	---------------

23. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 1.000.000 lei din profitul realizat în anul trecut.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ "Repartizarea profitului" și totodată, majorarea elementului de pasiv "Fondul de dezvoltare". Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ "Repartizarea profitului", iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv "Fondul de dezvoltare".

Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

129 "Repartizarea profitului"	=	111 "Fondul de dezvoltare"	- 1.000.000 lei
-------------------------------	---	----------------------------	-----------------

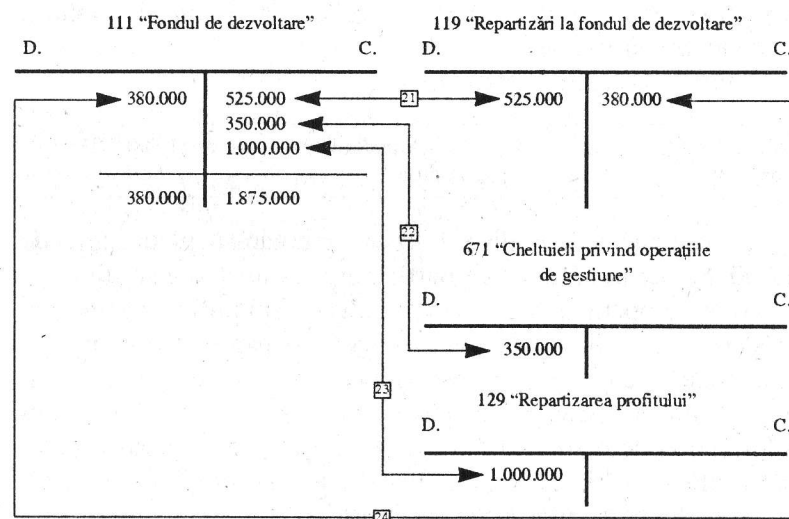
24. Se înregistrează diminuarea fondului de dezvoltare cu sumele ce reprezintă mijloacele fixe obținute din amortizări în sumă de 380.000 lei.

Această operație are ca efect micșorarea "Fondului de dezvoltare" existent, element de pasiv și concomitent micșorarea elementului de activ "Repartizări la fondul de dezvoltare". Contul "Fondul de dezvoltare" se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul "Repartizări la fondul de dezvoltare" se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

111 "Fondul de dezvoltare"	=	119 "Repartizări la fondul de dezvoltare"	- 380.000 lei
----------------------------	---	---	---------------

În formă sistematică, înregistrarea în contabilitate a operațiilor privind constituirea și utilizarea fondului de dezvoltare se prezintă astfel:



Contul 112 "Fondul de participare la profit" este utilizat pentru evidențierea constituirii și utilizării fondului de participare la profit a salariaților societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat. Este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă profitul realizat în exercițiul curent repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit. Debitul acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit. Soldul creditor, reflectă fondul de participare la profitul existent.

Exemple de utilizare a acestui cont:

25. Din profitul realizat se repartizează suma de 1.800.000 lei pentru constituirea fondului de participare la profit.

Această operație economică produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ "Repartizarea profitului" și totodată, o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv "Fondul de participare la profit". Creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ "Repartizarea profitului", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "Fondul de participare la profit".

Formula contabilă este următoarea:

129 "Repartizarea profitului"	=	112 "Fondul de participare la profit" - 1.800.000 lei
-------------------------------	---	---

26. Adunarea generală a acționarilor hotărăște plata sumei de 1.000.000 lei din fondul de participare la profit, constituit.

Această operație economică produce o modificare în sensul scăderii a elementului de pasiv "Fondul de participare la profit", și totodată, o creștere a elementului de pasiv „Participarea salariaților la profit”. Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „Fond de participare la profit” iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "Participarea salariaților la profit".

Formula contabilă se prezintă astfel:

112 "Fondul de participare la profit"	=	424 "Participarea salariaților la profit" - 1.000.000 lei
---------------------------------------	---	---

Înregistrarea în formă sistematică a operațiilor economice privind formarea și utilizarea fondului de participare la profit se prezintă, astfel:

424 "Participarea salariaților la profit"		112 "Fondul de participare la profit"		129 "Repartizarea profitului"	
D.	C.	D.	C.	D.	C.
	1.000.000	1.000.000	1.800.000	1.800.000	
	← 26 →		← 27 →		

Contul 131 "Subvenții pentru investiții" este utilizat pentru evidențierea sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse din care beneficiază întreprinderea pentru finanțarea unor activități pe termen lung a investițiilor, a imobilizărilor primite prin donații cu titlu gratuit, precum și a celor constatate plus la inventariere. Contul menționat, realizează două obiective: consemnarea subvențiilor, primite până la finalizarea obiectivului de investiții, și eşalonarea în timp a creșterii patrimoniului ca urmare a subvențiilor primite de întreprindere. El reflectă elemente ale capitalului și sunt surse de finanțare a capitalului, îndeplinind funcția contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea subvențiilor pentru investiții de primit. **Debitul** acestui cont reflectă cota-parte din subvenția pentru investiții virată asupra rezultatului exercițiului. **Soldul creditor** reflectă subvențiile pentru investiții nevirate la rezultatul exercițiului.

Exemple de utilizare a acestui cont:

27. Se înregistrează subvenția pentru investiții de primit în sumă de 2.000.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului său activ "Subvenții" și concomitent creșterea elementului de pasiv "Subvenții pentru investiții". Conturile, în care se va înregistra operația economică sunt: "Subvenții", care fiind cont de activ se va **debita** și "Subvenții pentru investiții", care fiind cont de pasiv se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

445 "Subvenții"	=	131 "Subvenții pentru investiții" - 2.000.000 lei
-----------------	---	---

28. Se primește subvenția pentru investiții.

Această operație economică va avea ca efect creșterea sumelor în "Contul curent la bancă" al întreprinderii, element de activ și concomitent și cu aceeași sumă, scăderea dreptului

de creanță a întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: “Conturi curente la bănci” care se va debita cu creșterea de activ și ‘Subvenții”, care se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512"Conturi curente la bănci"	=	445 "Subvenții"	- 2.000.000 lei
----------------------------------	---	-----------------	-----------------

29. Se primește prin donație, cu titlu gratuit, un calculator electronic în valoarea de 1.000.000 lei.

Operația menționată va produce o creștere în activ la elementul “Mijloace fixe” și concomitent, o creștere în pasiv la elementul “Subvenții pentru investiții”. Creșterea de activ, se va înregistra în debitul contului „Mijloace fixe”, iar creșterea de pasiv în creditul contului „Subvenții pentru investiții”

Formula contabilă la care s-a ajuns este următoarea:

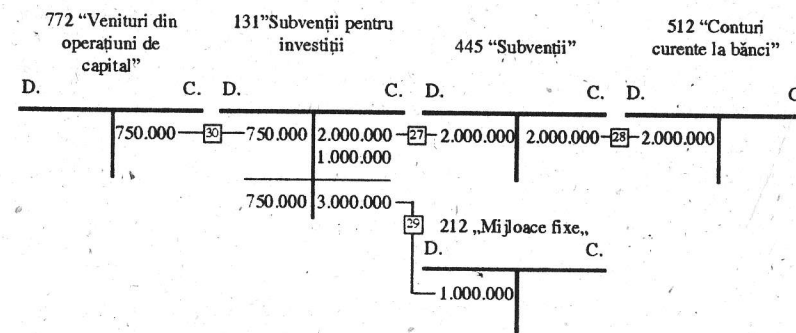
212 "Mijloace fixe"	=	131 "Subvenții pentru investiții"	- 1.000.000 lei
---------------------	---	-----------------------------------	-----------------

30 Se înregistrează trecerea unei părți (25%) din subvenția pentru investiții la venituri.

Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul “Subvenții pentru investiții” și totodată, o majorare în pasiv la elementul “Venituri din operațiuni de capital”. Diminuarea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv “Subvenții pentru investiții”, iar majorarea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv “Venituri din operațiuni de capital”. Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

131"Subvenții pentru investiții"	=	772 "Venituri din operațiuni de capital"	- 750.000 lei
----------------------------------	---	--	---------------

În formă sistematică înregistrarea operațiilor privind subvențiile pentru investiții se prezintă astfel:



6.1.1.5. Conturile de provizioane

Provizioanele sunt o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor și este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierei elementelor patrimoniale. Acestea se constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercitiile viitoare.

În contabilitate se delimitează trei categorii de provizioane: reglementate, pentru riscuri și cheltuieli și pentru depreciere.

În sens economic, provizioanele reprezintă o cheltuială când se constituie și un venit când sunt utilizate, sau când rămân fără obiect.

Provizioanele reglementate se constituie pe baza unor dispoziții legale sau fiscale. Ele fac parte din categoria cheltuielilor extraordinare. Astfel, sunt provizioane pentru majorări de prețuri, pentru investiții și pentru amortizări derogatorii.

Contul 141 **“Provizioane reglementate”** are funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă cheltuielile pentru constituirea provizioanelor reglementate. Debitul acestui cont reflectă reluarea provizioanelor reglementate. **Soldul** este creditor și reflectă provizioane reglementate constituite.

Exemple:

3.1. Se constituie un provizion pentru majorarea prețurilor la stocurile de materii prime în sumă de 320.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ. "Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele" și concomitent majorarea elementului de pasiv "Provizioane reglementate". Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele", care fiind cont de activ se va debita cu majorările și "Provizioanele reglementate", care fiind cont de pasiv se va credita cu majorările de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele"	=	141 "Provizioane - 320.000 lei reglementate"
---	---	---

32. La sfârșitul anului se înregistrează anularea provizionului pentru partea stocurilor consumate, în sumă de 250.000 lei.

Această operație economică produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv "Provizioane reglementate" și o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv "Venituri excepționale din provizioane reglementate". Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "Provizioane reglementate", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "Venituri excepționale din provizioane reglementate".

Astfel formula contabilă este următoarea:

141 "Provizioane reglementate"	=	787 "Venituri excepționale - 250.000 lei din provizioane reglementate"
-----------------------------------	---	--

33. Se înregistrează decontarea cheltuielilor privind provizioanele reglementate.

Această operație economică produce o diminuare la elementul de activ "Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele" și totodată, o diminuare a elementului de pasiv "Profit și pierdere" (sold creditor). Conform regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului de activ "Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele", iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "Profit și pierdere".

Formula contabilă este următoarea:

121 "Profit și pierdere"	=	687 "Cheltuieli excepționale -320.000 lei privind amortizările și provizioanele"
--------------------------	---	--

34. Se înregistrează închiderea contului de venituri.

Această operație economică are ca efect diminuarea elementului de pasiv "Venituri excepționale din provizioane reglementate" și concomitent, o creștere la elementul de pasiv "Profit și pierdere" (sold creditor). Ținând seama de regulile de funcționare a conturilor, diminuarea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "Venituri excepționale din provizioane reglementate", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "Profit și pierdere".

Formula contabilă este următoarea:

787 "Venituri excepționale din provizioane reglementate"	=	121 "Profit și pierdere" - 250.000 lei
--	---	--

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice privind constituirea și utilizarea provizioanelor reglementate se prezintă astfel:

121 "Profit și pierdere"		787 "Venituri excepționale din provizioane reglementate"		"Provizioane reglementate"		687 "Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele"	
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.
320.000	250.000	34	250.000	32	250.000	31	320.000
				Sd.c. 70.000			
33							

6.2 CONTURILE DE CAPITAL STRĂIN

Din capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii, fac parte și împrumuturile și datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terți pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen și să plătească și o dobândă.

Din structura capitalului străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni și primele de rambursare a acestora; creditele bancare pe termen lung și mediu; datorii legate de participații; dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate; prime privind rambursarea obligațiunilor.

Creditele bancare pe termen lung și mediu sunt primite de la bănci și alte instituții de creditare și cuprind creditele de peste un an. Acestea sunt acordate de către bănci și sunt garantate de întreprindere cu patrimoniul lor. Limita de creditare a unei întreprinderi este de 30% din valoarea pasivului patrimonial, peste această limită nici o bancă din lume nu acordă credite. În economia de piață această limită este depășită prin existența împrumuturilor pe bază de obligațiuni.

Obligațiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorilor lor calitatea de creditor al unei societăți și drept de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

Încasarea dobânzii se face la termene fixe pe baza cupoanelor de dobânzi care sunt atașate obligațiunilor.

Vânzarea-cumpărarea obligațiunilor se face prin subscripție publică, prin intermediul unei instituții specializate, bursa de valori.

Pentru sumele împrumutate întreprinderea plătește dobânzi, sumele respective fiind incluse în cheltuielile financiare, atunci când decontarea se face prin cupoane, sau printr-o sumă stabilită inițial și care se plătește la rambursare, numită **primă de rambursare**. Primele de emisiune plătite se amortizează prin includerea în cheltuielile financiare.

Conturile sintetice privind evidența împrumuturilor și datoriilor asimilate, sunt următoarele: 161 "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni", 162 "Credite bancare pe termen lung și mediu", 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate", 169 "Prime de rambursare a obligațiunilor" și altele.

Contul 161 "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni" are funcție de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise, precum și suma primelor de rambursare aferentă împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. **Debitul** acestui cont reflectă împrumuturile rambursate, precum și valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate, la valoarea de răscumpărare. Soldul contului reflectă împrumuturile din emisiunea de obligațiuni primite și nerambursate.

Exemple de utilizare a acestui cont:

35. Se înregistrează subscrierea publică a 1.000 obligațiuni cu valoarea nominală de 500 lei bucata, în vederea obținerii unui împrumut.

Această operație economică generează o majorare la elementul de activ "Debitori diverși", ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra unei terțe persoane (debitor) de a încasa de la acesta ceea ce a promis (subscris). Totodată produce o modificare în sensul majorării asupra unui element de pasiv "Împrumuturi pe bază de obligațiuni", ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a restitui la

termen contravaloarea împrumutului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ "Debitori diverși", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni".

Formula contabilă este următoarea:

461 "Debitori diverși"	=	161 "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"	- 500.000 lei
------------------------	---	--	---------------

36. Se primește împrumutul, respectiv, se încasează suma subscrisă de la debitori.

Această operație economică are ca efect creșterea disponibilului din contul întreprinderii de la bancă și concomitent micșorarea dreptului de creanță asupra debitorilor. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ "Conturi curente la bănci" (sold debitor), iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ "Debitori diverși". Astfel se ajunge la următoarea formulă contabilă:

512 "Conturi curente la bănci"	=	461 "Debitori diverși"	- 500.000 lei
-----------------------------------	---	------------------------	---------------

37. La scadență se răscumpără obligațiunile.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ "Obligațiuni emise și răscumpărate", și concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea elementului de activ "Conturi curente la bănci". Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Obligațiuni emise și răscumpărate", care se va debita cu creșterea de activ, și "Conturi curente la bănci", care se va credita cu scăderea de activ.

Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"	=	512 "Conturi curente la bănci"	- 500.000 lei
--	---	-----------------------------------	---------------

38. Se anulează obligațiunile răscumpărate.

Această operație economică va avea ca efect o scădere de activ la elementul "Obligațiuni emise și răscumpărate", adică distrugerea fizică a titlurilor de credit și concomitent, produce o scădere în pasiv, la elementul "Împrumuturi pe bază de obligațiuni". Scăderea de activ se va înregistra în creditul contului "Obligațiuni emise și răscumpărate", iar scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni".

Formula contabilă este următoarea:

161 "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"	=	505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"	- 500.000 lei
---	---	--	---------------

Schematic, înregistrarea în conturi a operațiilor economice privind obținerea și restituirea unui împrumut pe bază de obligațiuni se prezintă astfel:

505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"		161 "Împrumuturi pe bază de obligațiuni"		461. "Debitori diverși"		512 "Conturi curente la bănci"			
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.		
500.000	500.000	38	500.000	500.000	35	500.000	36	500.000	500.000
37									

39. Se înregistrează borderoul cupoanelor de dobânzi privind plata acestora în baza procentului de dobândă stabilit în cupoane de 25%.

$$\text{Calcul: } \frac{500 \text{ cupoane} \times 500 \text{ lei} \times 25}{100} = 125.000 \text{ lei}$$

Această operație economică produce o modificare în pasivul bilanțului la elementul "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate", în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a plăti dobânda la

împrumutul primit. Totodată produce o creștere în activul bilanțului la elementul "Cheltuieli privind dobânzile", ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare făcute de întreprindere cu plata dobânzilor. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului "Cheltuieli privind dobânzile", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate". Formula contabilă este următoarea:

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"	- 125.000 lei
------------------------------------	---	---	---------------

40. Se plătește dobânda la împrumutul pe bază de obligațiuni.

Această operație economică are ca efect scăderea disponibilității existent în contul întreprinderii de la bancă, element de activ, și concomitent, scăderea obligației de plată a dobânzii, element de pasiv. Scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului de activ "Conturi curente la bănci" (sold debitor), iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate".

Deci, formula contabilă este următoarea:

168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"	=	512 "Conturi curente la bănci"	-125.000 lei
---	---	--------------------------------	--------------

41. La sfârșitul perioadei se decontează cheltuieli privind dobânzile.

Această operație economică produce o diminuare a elementului de activ "Cheltuieli privind dobânzile" și concomitent, produce o diminuare a elementului de pasiv "Profit și pierdere" (sold creditor). Diminuarea de pasiv se va

înregistra în debitul contului "Profit și pierdere", iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului "Cheltuieli privind dobânzile".

Astfel, se ajunge la următoarea formulă contabilă:

121 "Profit și pierdere"	=	666 "Cheltuieli privind dobânzile"	- 125.000 lei
--------------------------	---	------------------------------------	---------------

Schematic, înregistrarea obligației de plată, plata dobânzii și închiderea contului de cheltuieli privind dobânzile se prezintă astfel:

512 "Conturi curente la bănci"		168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"		666 "Cheltuieli privind dobânzile"		121 "Profit și pierdere"	
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.
	125.000	— ^[40] —	125.000	125.000	— ^[39] —	125.000	125.000
				125.000	— ^[41] —	125.000	

În cazul obligațiunilor cu primă, acestea nu au cupoane de dobânzi. Vânzarea acestora se face la un preț mai mic decât valoarea nominală, iar restituirea lor la valoarea nominală. Diferența între valoarea de rambursare și valoarea de vânzare se numește **primă de rambursare**. Pentru evidențierea acesteia se utilizează contul 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor", cont cu funcție contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă suma primelor de rambursare a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. **Creditul** acestui cont reflectă suma primelor de rambursare amortizate. **Soldul** debitor reflectă valoarea primelor de rambursare neamortizate.

De exemplu:

42. Se subscriu 1.000 de obligațiuni cu valoarea nominală de 500 lei. Valoarea de vânzare este de 450 lei.

Această operație economică produce, pe de o parte majorarea elementului de pasiv "Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni", iar pe de altă parte, majorarea elementelor de activ

“Debitori diverși”, și “Prime de rambursare a obligațiunilor”. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire ca și elementele modificate.

Contul “Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” fiind cont de pasiv și având de înregistrat o majorare se va **credita**, iar conturile: “Debitori diverși” și “Prime de rambursare a obligațiunilor” fiind conturi de activ și având de înregistrat creșteri se vor **debita**. Astfel se ajunge la următoarea formulă contabilă:

%	=	161 “Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	- 500.000 lei
461 “Debitori diverși”			- 450.000 lei
169 “Prime privind rambursarea obligațiunilor”			- 50.000 lei

Operațiile următoare sunt: încasarea creanței de la debitori în sumă de 450.000 lei (valoarea de vânzare), iar la scadență se face răscumpărarea obligațiunilor la valoarea de rambursare și apoi anularea obligațiunilor. Primele de rambursare a obligațiunilor se amortizează prin includerea lor în cheltuieli financiare, iar decontarea acestora se face prin trecerea lor în contul de rezultate.

Contul 162 “Credite bancare pe termen lung și mediu” este utilizat pentru evidențierea creditelor pe termen lung și mijlociu primite de la bănci. Este cont de surse străine și are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma creditelor primite. **Debitul** acestui cont reflectă suma creditelor restituite. **Soldul** este creditor și reflectă creditele primite și nerambursate.

Pentru cerditele pe termen lung și mijlociu primite se plătesc dobânzi stabilite la anumite termene. Înregistrarea obligației de plată a dobânzilor și apoi plata acestora se face prin aceleași formule contabile prezentate la operațiile 39 și 40.

6.2. CONTURILE DE IMOBILIZĂRI

6.2.1. Conturile de imobilizări corporale

6.2.1.1. Conținutul, evaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri cu valoare mare care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, și care nu se consumă la prima utilizare. Deci, sunt acele bunuri care participă la mai multe cicluri de exploatare și își transmit treptat valoarea asupra noilor produse obținute, fără lucrări executate și servicii prestate.

În structura imobilizărilor corporale se cuprind două mari grupe: terenurile și mijloacele fixe.

Terenurile pot fi evidențiate în contabilitate ca: terenuri agricole și/sau silvice; terenuri fără construcții; terenuri cu zăcămintе; terenuri cu amenajări; alte terenuri.

La intrarea în patrimoniu, terenurile se înregistrează în contabilitate la valoarea stabilită în conformitate cu legislația în vigoare, în funcție de clasele de fertilitate, suprafață și amplasamentul acestora, la costul de achiziție dacă sunt cumpărate, și la valoarea de aport dacă sunt aduse ca aport la societate.

De regulă, terenurile nu sunt supuse amortizării, dar sunt supuse amortizării investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, și alte lucrări similare.

Din punct de vedere al contabilității sunt considerate **mijloace fixe**, obiectul singular sau complexul de obiecte care se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ două condiții: au o durată normată de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita stabilită de lege. Cele care îndeplinesc numai una din aceste două condiții sunt considerate active circulante sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată.

Structura complexă a mijloacelor fixe a făcut necesară gruparea acestora pe categorii cu conținut și funcționalitate asemănătoare, pe următoarele categorii: clădiri, construcții speciale; mașini, utilaje și instalații de lucru; aparate și instalații de măsură, control și reglare; mijloace de transport; animale de muncă; plantații; unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe.

La intrarea în patrimoniu, mijloacele fixe se înregistrează la valoarea de intrare pentru mijloacele fixe cumpărate; costul de producție pentru mijloacele fixe produse în unitatea patrimonială sau construite; valoarea actuală prin care se înțelege valoarea estimată la înscrierea în activ ținând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obținute prin donații, cu titlul gratuit; valoarea de aport, acceptată de părți, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii, etc. conform contractelor sau statutelor; valoarea de reevaluare, rezultată în urmă reevaluării unor mijloace fixe conform legii.

Valoarea de intrare se mai numește și **valoare contabilă** sau **valoare de inventar**, deoarece la această valoare mijloacele fixe rămân înregistrate în patrimoniul întreprinderii. Aceasta se schimbă numai cu ocazia reevaluărilor.

Evidența analitică se ține pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcție distinctă.

Recuperarea valorii mijloacelor fixe se face în mod treptat pe calea amortizării. **Amortizarea** se determină prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Amortizarea se calculează pe baza unui **plan de amortizare**, de la data punerii în funcțiune a mijloacelor fixe și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează și se înregistrează în mai multe feluri, astfel: amortizare lineară, amortizare degresivă, amortizare accelerată și amortizare funcțională.

Amortizarea lineară constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a mijloacelor fixe pe toată durata de utilizare a acestora.

Amortizarea degresivă constă în calcularea în exercițiul în care mijloacele fixe intră în activul unității, a unei amortizări mai mari, de până la limita prevăzută de lege, din valoarea de intrare a acestora, urmând ca în exercițiile următoare să se calculeze după regimul amortizării lineare.

Amortizarea funcțională constă în calcularea amortizării mijloacelor fixe în funcție de utilizarea lor efectivă, având drept bază de calcul un anumit parametru, de exemplu: numărul de kilometri parcurși la autovehicule, numărul de ore-zbor la aeronave, numărul orelor de funcționare la mașini și utilaje de lucru.

Amortizarea mijloacelor fixe se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii și pe obiecte de evidență. Prin scăderea amortizării din valoarea contabilă (de intrare) se obține **valoarea netă contabilă** (rămasă sau reală).

Reevaluarea mijloacelor fixe este operațiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniu.

Valoarea actuală se determină în funcție de valoarea de intrare, gradul de uzură, utilitatea mijlocului fix și prețul pieței.

6.2.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind imobilizările corporale

Principalele operații economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în patrimoniu, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii și ieșirea din patrimoniu.

La baza înregistrării în contabilitate a acestor operații economice se utilizează o serie de documente care diferă în funcție de modalitatea de intrare și ieșire, în și din patrimoniu, astfel:

În cadrul documentelor de intrare, menționăm: "Procesul-verbal de recepție", în cazul mijloacelor fixe independente;

“Procesul-verbal de punere în funcție”, în cazul mijloacelor fixe care necesită montaj, sau care sunt construite de întreprindere; “Procesul-verbal de predare-preluare”, în cazul bunurilor de natura imobilizărilor aduse ca aport la societate; “Factura”, “Bonul de mișcare” și altele.

În cadrul documentelor de ieșire, menționăm: “Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/declasare a unor bunuri materiale”; “Factura” și altele.

Pentru evidențierea imobilizărilor corporale se utilizează conturile sintetice 211 “Terenuri” și 212 “Mijloace fixe”, care după conținutul economic sunt conturi de mijloace economice, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ. Se debitează cu intrările în patrimoniu a terenurilor și respectiv, a mijloacelor fixe pe diferite căi (cumpărări, investiții-construcții, aport în natură la societate, donații cu titlu gratuit, plusuri constatate la inventariere). Se creditează cu ieșirile din patrimoniu a terenurilor și respectiv, a mijloacelor fixe pe diverse căi (casare, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, donații participative, distruse datorită calamităților naturale). Soldurile debitoare reflectă existența de imobilizări corporale, respectiv terenuri și mijloace fixe.

Contul 212 “Mijloace fixe” este prevăzut a se desfășura pe subconturi care se deschid pe categorii ale acestora, astfel: 2121 “Clădiri”; 2122 “Construcții speciale”; 2123 “Mașini, utilaje și instalații de lucru”; 2124 “Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”; 2125 “Mijloace de transport”; 2126 “Animale de muncă”; 2127 “Plantații”; 2128 “Unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe”.

De exemplu:

43. Întreprinderea achiziționează un strung în valoare de 800.000 lei. Această operație economică produce ca efect majorarea elementului de activ “Mijloace fixe”, respectiv “Mașini, utilaje și instalații de lucru” și totodată, majorarea elementului de pasiv “Furnizori de imobilizări”. Operația va fi înregistrată în contul de activ “Mașini, utilaje și instalații de

lucru” și în contul de pasiv “Furnizori de imobilizări”. Conform regulilor de funcționare a conturilor, contul “Mașini, utilaje și instalații de lucru” se va debita cu creșterea de activ, iar contul “Furnizori de imobilizări” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

2123 “Mașini, utilaje și instalații de lucru	=	404 “Furnizori de imobilizări”	- 800.000 lei
---	---	-----------------------------------	---------------

Mijloacele fixe existente sunt utilizate în diferite sectoare de activitate ale întreprinderii, cu care ocazie își pierd treptat o parte din valoarea de utilitate și corespunzător o parte din valoare. Această pierdere este cunoscută sub denumirea de uzură a cărei expresie valorică se include în cheltuieli sub formă de amortizare.

Amortizarea se calculează pe toată durata de folosire a mijlocului fix, până la recuperarea integrală a valorii, astfel:

$$Aa. = \frac{V.I}{T}$$

în care

Aa. = amortizarea anuală (anuitatea)

V.I. = valoarea de înregistrare (contabilă)

T = timpul de funcționare (în ani)

De exemplu, dacă mijlocul fix achiziționat, cu valoarea de 800.000 lei are o durată normală de utilizare de 4 ani, atunci anuitatea se calculează astfel:

$$A.a. = \frac{800.000}{4} = 200.000 \text{ lei}$$

Pentru evidențierea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul sintetic 281 “Amortizări privind imobilizările corporale”, care îndeplinește o funcție de cont rectificativ a

valorii de intrare a imobilizărilor corporale în patrimoniu și are funcție contabilă de cont de pasiv. Se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale calculată și incusă în cheltuieli. Se debitează cu amortizarea imobilizărilor corporale scoase din patrimoniu. Soldul este creditor și reflectă amortizarea mijloacelor fixe.

Contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" se desfășoară pe următoarele subconturi: 2810 "Amortizarea terenurilor"; 2811 "Amortizarea clădirilor"; 2812 "Amortizarea construcțiilor speciale"; 2813 "Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru; 2814 "Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsură, control și reglare"; 2815 "Amortizarea mijloacelor de transport"; 2816 "Amortizarea animalelor de muncă"; 2817 "Amortizarea plantațiilor"; 2818 "Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc și a altor mijloace fixe".

Pentru exemplificarea modelului de calcul și înregistrare a amortizării mijloacelor fixe să reluăm exemplul anterior:

TABELUL 6.2.1

Denumire: Strung longitudinal

Valoarea: 800.000 lei

Durata de folosire: 4 ani

Durata de folosire(ani)	Valoarea de înregistrare (contabilă)	Amortizarea calculată	Valoarea rămasă (netă contabilă)	Amortizare cumulată
1	800.000	200.000	600.000	200.000
2	800.000	200.000	400.000	400.000
3	800.000	200.000	200.000	600.000
4	800.000	200.000	0	800.000
TOTAL	x	800.000	0	800.000

Din tabelul alăturat se observă că acest mijloc fix rămâne evidențiat în contabilitate la valoarea de înregistrare de 800.000 lei, toată perioada de existență și funcționare a lui, deoarece, din punct de vedere fizic el este și trebuie să fie întreg ca să poată

funcționa. Pe măsură utilizării lui, el își pierde din valoare care se recuperează prin amortizarea calculată și înregistrată anual.

44. Se calculează și se înregistrează amortizarea strungului în anul 1.

$$\text{Anuitatea} = \frac{800.000}{4} = 200.000 \text{ lei}$$

Această operație economică va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" și o creștere la elementul de pasiv "Amortizări privind imobilizările corporale". Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv "Amortizări privind imobilizările corporale".

Deci, formula contabilă este următoarea:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	281 "Amortizările privind imobilizările corporale"
--	---	--

În anul următor, al doilea an de folosire al mijlocului fix se calculează amortizarea și se înregistrează prin aceeași formulă contabilă. În următorii ani de folosire 3 și 4 se repetă înregistrările, astfel că după patru ani de utilizare a mijlocului fix situația în conturi se prezintă astfel: (fără operația nr. 45)

212 "Mijloace fixe"		2831 "Amortizarea imobilizărilor corporale (strung)"	
D.	C.	D.	C.
43	800.000	800.000	45
		200.000	1
		200.000	2
		200.000	3
		200.000	4

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	
D.	C.
41	
1	200.000
2	200.000
3	200.000
4	200.000

Datele din contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" au în acest moment numai o valoare informațională. În realitate acest cont s-a închis la sfârșitul fiecărui an. Soldurile celorlalte două conturi reflectă următoarele: Contul 212 "Mijloace fixe" are un sold de 800.000 lei, care reflectă valoarea de înregistrare a mijlocului fix, care în realitate nu mai există întrucât ea a fost recuperată anual și se găsește ca sold al contului 281 "Amortizări privind imobilizările corporale".

În aceste condiții se pune problema scoaterii din evidență a mijlocului fix complet uzat și amortizat, deci ieșirea din patrimoniu a mijlocului fix precum și a amortizării înregistrate sau încheierea reciprocă a celor două conturi.

Ieșirea imobilizărilor corporale din patrimoniu poate avea loc în următoarele situații:

- au ajuns la limita duratei lor de utilizare și sunt casate;
- vânzare (cedare);
- lipsuri constatate în gestiune;
- donații cu titlu gratuit;
- retrageri de părți sociale de către asociații.

Casarea mijloacelor fixe are loc atunci când mijloacele fixe ajung la limita fizică a uzurii și nu mai pot satisface cerințele

impuse de parametrii tehnico-economici ai procesului de producție.

De exemplu:

45. Se înregistrează scoaterea din evidență a mijlocului fix care are valoarea de înregistrare de 800.000 lei și este amortizat în întregime.

Această operație economică are ca efect modificarea unui element de activ în sensul scăderii "Mijloace fixe" și totodată modificarea unui element de pasiv, tot în sensul scăderii "Amortizări privind imobilizările corporale". Cele două conturi în care se va înregistra operația economică poartă denumirea elementelor modificate și sunt: "Mijloace fixe" și "Amortizări privind imobilizările corporale".

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în contul "Mijloace fixe" pe credit, iar scăderea de pasiv se va înregistra în contul "Amortizări privind imobilizările corporale" pe debit.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

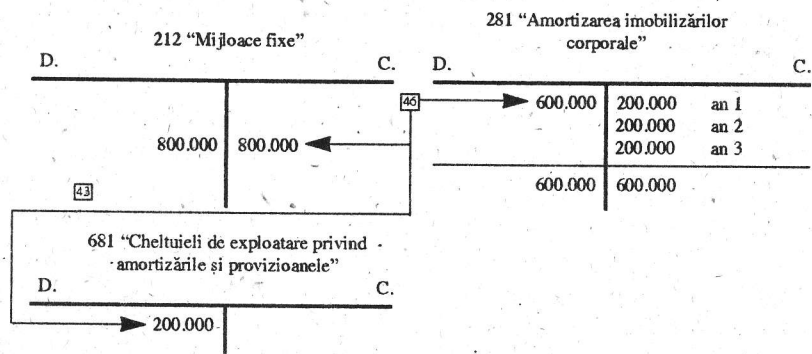
281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	=	212 "Mijloace fixe"	-800.000 lei
--	---	---------------------	--------------

Dacă se face înregistrarea în ordine sistematică în conturile deschise anterior, acestea se închid, deci nu mai prezintă sold.

Ieșirea mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii pe cecelalte căi (vânzare, donație, lipsuri etc.), se face la valoarea pe care o au în momentul respectiv, în general, incomplet amortizate.

De exemplu:

46. Se înregistrează vânzarea mijlocului fix după trei ani de folosire. Situația în conturi este, deci, următoarea: (fără operația nr. 46)



Această operație economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: "Mijloace fixe", element din activul bilanțului care se va micșora cu întreaga valoare de intrare în patrimoniul; "Amortizări privind immobilizările corporale", element de pasiv care se va micșora cu întreaga amortizare înregistrată în cei trei ani de utilizare; "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele", element de activ care se va majora prin includerea în cheltuieli a valorii neamortizate a mijlocului fix. Operația se va înregistra în trei conturi care poartă denumirea elementelor modificate, astfel: contul "Mijloace fixe" fiind cont de activ și având de înregistrat o micșorare se va **credita** cu valoarea mijlocului fix; contul "Amortizări privind immobilizările corporale", fiind cont de pasiv și având de înregistrat o micșorare, se va **debita** cu amortizarea înregistrată; contul "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" fiind cont de activ și având de înregistrat o majorare a cheltuielilor prin includerea diferenței neamortizate, se va **debita**.

Formula contabilă de înregistrare a acestei operații economice este, deci:

%	=	212 "Mijloace fixe" - 800.000 lei
281 "Amortizări privind immobilizările corporale"		- 600.000 lei
681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"		-200.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică se va face în conturile deschise anterior (ca situație existentă).

6.2.2. Conturile de immobilizări necorporale

6.2.2.1. Conținutul și structura immobilizărilor necorporale (nemateriale)

Immobilizările necorporale constau în drepturi ale întreprinderii asupra unor immobilizări care nu se concretizează în bunuri fizice cu conținut material, ci într-un document juridic sau comercial.

În structura acestora se cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuieli de constituire a societăților comerciale, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de cercetare dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică sau de comerț și alte drepturi și valori similare.

Aceste componente ale immobilizărilor necorporale sunt procurate de întreprindere prin cumpărare de la alte întreprinderi, aduse ca aport la societate, donații cu titlu gratuit sau sunt produse în propriul proces de producție al întreprinderii. Recuperarea valorii se face tot pe calea amortizării, adică prin includerea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora de minimum 20%, iar în cazul cedării (vânzări), prin sumele încasate de la terți.

6.2.2.2. Conturile de immobilizări necorporale

Pentru evidențierea existenței și mișcării immobilizărilor necorporale se utilizează următoarele conturi sintetice: 201 "Cheltuieli de constituire"; 203 "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare"; 205 "concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare"; 207 "Fond comercial"; 208 "Alte immobilizări necorporale"; 280 "Amortizări privind immobilizările necorporale".

Contul 201 "Cheltuieli de constituire" este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor ocazionate de înființarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum sunt: cheltuielile de înscriere și înmatriculare, cheltuielile cu emisiunea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de publicitate și de prospectare a pieței și altele. Are funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă cheltuielile ocazionate de înființarea și dezvoltarea societății, de natura celor menționate. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de constituire amortizate integral. **Soldul** este debitor și reflectă cheltuielile de constituire neamortizate.

Contul 203 "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare" este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor de cercetare dezvoltare efectuate în scopul obținerii de imobilizări necorporale.

Cercetarea-dezvoltarea cuprinde ansamblu de lucrări sistematice, bazate pe cunoștințe obținute prin cercetare sau experiențe practice, efectuate în vederea obținerii producției de materiale, dispozitive, procedee, sisteme sau servicii noi, sau chiar ameliorarea celor existente.

Contul 203 "Cercetare- dezvoltare" are funcție contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă lucrările și proiectele de cercetare și dezvoltare efectuate pe cont propriu. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de cercetare și dezvoltare amortizate integral, precum și pe cele aferente brevetele sau licențelor obținute. **Soldul** este debitor și reflectă cheltuielile de cercetare dezvoltare înregistrate.

Contul 205 "Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare", evidențiază cheltuielile făcute pentru a obține avantajul pe care îl constituie protecția acordată în anumite condiții inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare a unui brevet a unei licențe, a unei mărci de fabrică, a unui procedeu, a unui drept de proprietate literară sau artistică, sau titularului unei concesiuni. Totodată, evidențiază concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică și de comerț aduse ca aport la societate, achiziționate sau dobândite pe alte căi, imobilizate pe o perioadă determinată.

Contul menționat, are funcție contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori similare achiziționate, realizate pe cont propriu, aduse ca aport la înființarea societății, redevențele aferente concesiunilor. **Creditul** acestui cont reflectă aceleași elemente amortizate integral, precum și valoarea neamortizată la cedarea (vânzarea) imobilizării. **Soldul** este debitor și reflectă concesiunile, brevetele, licențele și alte valori similare existente.

Contul 207 "Fond comercial" este utilizat pentru evidențierea unei imobilizări care nu a putut face obiectul unei evaluări și a unui contabilizări în bilanț, primind această denumire de fond comercial, care se determină ca diferență între valoarea de aport sau costul de achiziție și valoarea activului net al acestuia. Deși, fondul comercial nu figurează în cadrul celorlalte elemente patrimoniale, el concurează la menținerea și dezvoltarea potențialului activității întreprinderii, și cuprinde: clientela, vadul comercial, debușeele, reputația, poziția, etc.

Contul 207 "Fond comercial" are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial achiziționat precum și cel adus ca aport la capitalul societății. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial cedat. **Soldul** este debitor și reflectă fondul comercial existent.

Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" Acest cont evidențiază amortizarea calculată asupra imobilizărilor necorporale. Pentru cunoașterea amortizării pe fiecare fel de imobilizare necorporală, contul sintetic, se desfășoară în următoarele subconturi: 2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"; 2803 "Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare"; 2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetele și altor drepturi și valori similare"; 2807 "Amortizarea fondului comercial"; 2808 "Amortizarea altor imobilizărilor necorporale".

Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" are funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale. Debitul acestui cont reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale cedate, sau scoase din activ. Soldul creditor, reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale la sfârșitul exercițiului.

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

47. Întreprinderile achiziționează un program informatic în valoare de 2.000.000. lei.

Această operație va avea ca efect modificarea elementului din activul bilanțului. "Alte imobilizări necorporale" în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea activului prin intrarea în patrimoniu a unui bun economic, și totodată, modificarea altui element din pasivul bilanțului "Furnizori de imobilizări", ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizorul de imobilizări de a-i plăti contravaloarea bunului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului "Alte imobilizări necorporale", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului "furnizori de imobilizări".

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

208 "Alte imobilizări necorporale"	=	404 "Furnizori de imobilizări"	-2.000.000. lei
------------------------------------	---	--------------------------------	-----------------

48) Se înregistrează amortizarea programului informatic pentru primul an de utilizare în sumă de 1.000.000. lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ "Cheltuielile de exploatare privind amortizările și provizioanele", prin includerea în cheltuieli a amortizării și concomitent, majorarea elementului de pasiv, "Amortizări privind imobilizările necorporale", prin majorarea amortizării înregistrate. Creșterea de activ se înregistrează în debitul contului "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele", iar creșterea de pasiv, se înregistrează în

creditul contului "Amortizările privind imobilizările necorporale".

Formula contabilă este următoarea:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"	1.000.000.
--	---	--	------------

În anul al doilea de folosire a programului informatic se înregistrează amortizarea prin aceeași formulă contabilă, astfel în doi ani de folosire s-a recuperat întreaga lui valoare.

49. Se înregistrează scoaterea din evidență a programului informatic complet amortizat. Această operație produce diminuarea elementului de activ "Alte imobilizări necorporale", prin ieșirea din patrimoniu a acestui bun și totodată, diminuarea elementului de pasiv "Amortizări privind imobilizările necorporale", prin micșorarea amortizării înregistrate. Diminuarea de activ se înregistrează în creditul contului "Alte imobilizări necorporale", iar diminuarea de pasiv se înregistrează în debitul contului "Amortizări privind imobilizările necorporale".

Formula contabilă este următoarea:

280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"	=	208 "Alte imobilizări necorporale"	2.000.000
--	---	------------------------------------	-----------

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor menționate se prezintă astfel:

404 "Furnizori de imobilizări"	208 "Alte imobilizări necorporale"	280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"	681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"
D.	C.	D.	C.
	2.000.000 - 47		1.000.000 - 48
	2.000.000	2.000.000 - 49	1.000.000

6.2.3. Conturile de imobilizări financiare

6.2.3.1. Conținutul imobilizărilor financiare

Regiile autonome, dar mai cu seamă societățile comerciale pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăți comerciale, sau la dezvoltarea acestora.

Participarea se poate face în mai multe feluri: cumpărarea de acțiuni și obligațiuni; prin părți sociale; prin împrumuturi acordate pe termen lung.

O întreprindere, societate sau particular, poate cumpăra acțiunile altei societăți pe o perioadă mare de timp, fapt pentru care acțiunile respective fac parte, și sunt înregistrate în patrimoniului întreprinderii sau particularului. Dacă numărul acțiunilor cumpărate este, relativ mare, posesia lor devine benefică permițând exercitarea unei influențe asupra întreprinderii de la care le-a cumpărat. Dacă întreprinderea cumpărătoare posedă între 10-50% din acțiunile altei societăți, aceste acțiuni poartă denumirea de participație sau titluri de participație, iar peste 50%, acesta din urmă devine filială a întreprinderii cumpărătoare. Totodată, întreprinderile care au sume disponibile pot acorda altor întreprinderi împrumuturi pe termen lung.

Pentru titlurile de participare deținute întreprinderile încasează anual cote-părți din profit sub formă de dividende, iar pentru împrumuturile acordate încasează dobânzi.

6.2.3.2. Conturile de imobilizări financiare

Principalele conturi sintetice în care se înregistrează operațiile economice privind imobilizările financiare sunt: 261 "Titluri de participare"; 267 "Creanțele imobilizate"; 269 "Vărsămintele de efectuat pentru imobilizări financiare".

Contul 261 "Titlul de participare" are funcție contabilă de cont de activ. Debitul acestui cont reflectă valoarea titlurilor de

participare achiziționate, răscumpărate, sau aduse ca aport la societate. Creditul acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor privind titlurile de participare cedate. Soldul reflectă valoarea titlurilor de participare existente.

Contul 267 "Creanțe imobilizate" are funcție contabilă de cont de activ. În debitul acestui cont se reflectă valoarea împrumuturilor acordate și a veniturilor de realizat din dobânzile la împrumuturi. În creditul acestui cont se reflectă valoarea împrumutului remboursat și a dobânzii încasate. Soldul este debitor și reflectă valoarea împrumuturilor și a deverselor creanțe acordate altor întreprinderi.

Contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" este cont cu funcție contabilă de pasiv și este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată create în cadrul relațiilor de achiziționare a imobilizărilor financiare. Creditul acestui cont reflectă sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare. Debitul acestui cont reflectă sumele plătite pentru imobilizări financiare. Soldul este creditor și reflectă sumele datorate și naplătite.

Exemple de utilizare a acestor conturi.

50. Se cumpără de la o altă societate, pe termen lung, un pachet de 1.000 acțiuni cu valoare nominală de 15.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea activului întreprinderii la elementul "Titlurile de participare", și totodată, creșterea pasivului întreprinderii la elementul "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare". Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în contul "Titluri de participare" pe debit, iar creșterea de pasiv se va înregistra în contul "Vărsămintele de efectuat pentru imobilizări financiare", pe credit.

Formula economică:

261 "Titluri de participare"	=	269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	15.000.000 lei
------------------------------	---	--	----------------

51. Se achită titlurile cumpărate din disponibilul existent în cont în bancă.

Această operație are ca efect scăderea elementului de activ "Conturi curente la bănci" (sold debitor), ceea ce semnifică scăderea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la o bancă și concomitent, o scădere a elementului de pasiv "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", ceea ce semnifică micșorarea obligației întreprinderii față de terța persoană de la care a cumpărat titlurile. Scăderea de pasiv va fi înregistrată în debitul contului "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", iar scăderea de activ va fi înregistrată în creditul contului "Conturi curente la bănci".

Formula contabilă la care s-a ajuns este următoarea:

269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	=	512 "Conturi curente la bănci"	15.000.000
--	---	--------------------------------	------------

52. Întreprinderea acordă un împrumut pe termen lung în sumă de 5.000.000. lei. Dobânda cuvenită este de 20%

$$\text{Dobânda} = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei.}$$

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare în activul bilanțului la elementul "Conturi curente în bănci", ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii; o majorare în pasivul bilanțului la elementul "Venituri din dobânzi", ceea ce semnifică creșterea veniturilor financiare obținute de întreprindere din dobânda cuvenită; o majorare în activul bilanțului la elementul "Creanțe imobilizate", ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii de a încasa la scadență contavaloarea împrumutului și a dobânzii cuvenită. Ținând seama de regulile de funcționare a conturilor,

micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului "Conturi curente la bănci", creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului "Venituri din dobânzi", iar creșterea de activ se va înregistra în debitul contului "Creanțe imobilizate".

Formula contabilă la care s-a ajuns în urma efectuării analizei contabile este următoarea:

267 "Creanțe imobilizate"	=	%	6.000.000. lei
		512 "Conturi curente la bănci"	5.000.000. lei
		766 "Venituri din dobânzi"	1.000.000. lei

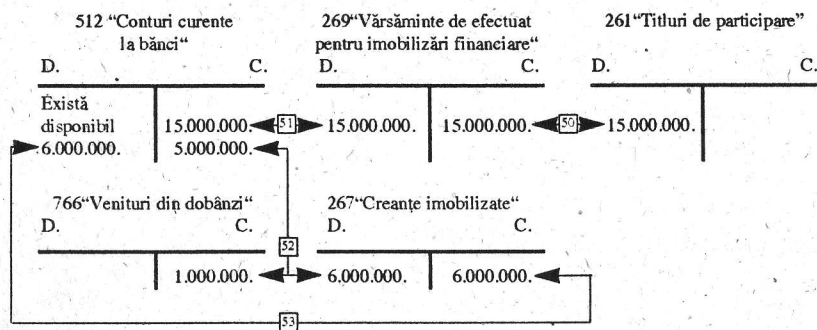
53. La scadență se înregistrează împrumutul restituit, inclusiv dobânda cuvenită.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ "Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică creșterea disponibilului în contul întreprinderii de la bancă și totodată, scăderea elementului de activ "Creanțe imobilizate", ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță al întreprinderii. Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate: "Creanțe imobilizate" și "Conturi curente la bănci". Contul "Conturi curente la bănci", fiind cont de activ se va debita cu suma ce reprezintă creanța încasată, iar contul "Creanțe imobilizate", fiind cont de activ, se va credita cu micșorarea dreptului de creanță.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă.

512 "Conturi curente la bănci"	=	267 "Creanțe imobilizate"	- 6.000.000
--------------------------------	---	---------------------------	-------------

În formă sistematică, Înregistrarea operațiilor economice menționate se prezintă astfel:



6.3. Conturile de stocuri și producție în curs de execuție.

6.3.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție.

Stocurile de valori materiale și comenziile în curs de execuție cuprind totalitatea bunurilor și serviciilor din cadrul întreprinderii, în scopul consumării lor în procesul de producție, sau pentru a fi vândute în aceeași stare, sau după ce au suferit o prelucrare.

În structura stocurilor se cuprind următoarele elemente: materiale prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar și producția în curs de execuție.

Materiile prime sunt acele bunuri care paricipă la producerea noilor produse și care se caracterizează prin faptul că își transmit direct valoarea, cât și conținutul lor material asupra noilor produse, căpătând o nouă formă și chiar o nouă destinație.

Materialele consumabile sunt acele bunuri materiale care au caracteristic faptul că participă direct la procesul de producție, sau ajută procesul de producție, fără a se regăsi, de regulă, în conținutul noului produs obținut.

Produsele, se pot găsi sub formă de semifabricate, adică produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții, sau se livrează altor întreprinderi; **produse finite**, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea vânzării altor întreprinderi; **produse reziduale**, care se obțin în același proces de producție fără a îndeplini condițiile de calitate, puând fi utilizate în alte scopuri sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile, sau a deeurilor.

Animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de la orice specie de animale, crescute și folosite pentru reproducție, puse la îngreșat pentru a fi vândute, coloniile de albine percum și animalele de producție pentru lapte , carne, lână, blană.

Mărfurile sunt acele bunuri materiale pe care întreprinderea le cumpără în scop de revânzare.

Ambalajele sunt acele bunuri care servesc la păstrarea și transportul produselor și mărfurilor și care pot fi ambalaje re folosibile, achiziționate goale sau odată cu bunurile aprovizionate și ambalaje confecționate în întreprindere în scopul utilizării sau vânzării.

Obiecte de inventar sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții de a fi considerate mijloace fixe: au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate obiectele de inventar și următoarele categorii de bunuri: echipamentul de protecție și de lucru, cazarmamentul și alte bunuri similare.

Având în vedere caracteristicile acestora de a participa la mai multe procese de producție și de circulație din întreprindere, și de transmitere treptată a valorii lor, evidenta se

ține pe obiecte de inventar în depozit, obiecte de inventar în folosință, și separat, uzura obiectelor de inventar.

Producția în curs de execuție este aceea producție care nu a parcurs toate fazele procesului de fabricație, prevăzute în procesul tehnologic, sau cărora nu li s-a efectuat încă recepția tehnică, considerate ca producție neterminată. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind și lucrările, în curs.

Cu excepția producției în curs de execuție, stocurile de bunuri materiale se pot afla la un moment dat în întreprindere, sau date în păstrare sau pentru prelucrare la alte întreprinderi. Totodată, în cadrul întreprinderii se pot afla la un moment dat, bunuri ale altor întreprinderi în scopul păstrării sau prelucrării și care sunt evidențiate separat.

De menționat că, este interzisă prin lege, deținerea de valori materiale și bănești sub orice formă și cu orice titlu, a oricăror drepturi și obligații patrimoniale, precum și efectuarea de operațiuni patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate.

6.3.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție

Contabilitatea stocurilor de valori materiale se ține cantitativ-valoric, sau numai valoric.

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la **prețul de achiziție**, cele produse de către întreprinderea la costul de producție, iar animalele și păsările la prețul de achiziție sau de producție, după caz.

La ieșirea din patrimoniu bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea a trei feluri de costuri, determinate prin metode specifice, astfel: metoda "costului mediu ponderat" (C.M.P.); metoda "primei intrări-primeie ieșiri" (F.I.F.O.); metoda "prețurilor standard" (prestabilitate).

Costul mediu ponderat se determină după fiecare intrare, sau la sfârșitul lunii, ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor la cantitatea existentă în stocul inițial plus valorile intrate.

Potrivit metodei "primei intrări - primei ieșiri", bunurile ieșite din patrimoniu se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări sau lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Prețurile standard, numite și prestabilite (planificate) sunt prețuri medii ale perioadei precedente. Evaluarea la aceste prețuri necesită evidențierea separată a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție.

Diferențele de preț constau în cheltuielile efectuate în plus de către întreprindere cu ocazia aducerii în întreprindere a bunurilor achiziționate, cu manipularea (încărcare-descărcare). Diferențele de preț se înregistrează în momentul efectuării lor, al intrării bunurilor în patrimoniu și se repartizează proporțional asupra valorii bunurilor ieșite din patrimoniu, cât și asupra celor rămase în stoc. Repartizarea acestora se face pe baza **coeficientului de repartizare a diferențelor de preț (K_{dp})**, care se determină pe baza informațiilor înregistrate în debitul conturilor de diferențe de preț și a celor din debitul conturilor de stocuri, astfel:

$$K_{dp} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț}}{\text{soldul inițial al stocurilor existente}} + \frac{\text{Diferențele de preț aferente intrărilor în timpul perioadei}}{\text{Valoarea intrărilor în timpul perioadei.}}$$

Coeficientul astfel calculat se aplică la valoarea bunurilor ieșite din gestiune și se obține cota-parte din diferențele de preț, care se înregistrează în conturile corespunzătoare bunurilor ieșite. Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț se

calculează în baza informațiilor din conturile sintetice, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârșitul perioadelor, soldurile conturilor de diferențe de preț se adună la soldurile conturilor de stocuri la prețuri de înregistrare și astfel se obține **costul efectiv de achiziționare sau de producție**.

Valoarea producției în curs de execuție se determină prin **inventarierea** producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de costare a stadiului sau gradului de efectuare a operațiilor tehnologice, sau prin **metoda contabilă**, potrivit căreia valoarea producției în curs de execuție este egală cu diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al producției obținute.

6.3.3. Conturile de stocuri

6.3.3.1 Conturile de stocuri privind materiile prime și materialele consumabile

Pentru cunoașterea existenței și mișcării stocurilor de materii prime și materiale se utilizează, următoarele conturi sintetice: 300 "Materii prime", 301 "Materiale consumabile", 308 "Diferențele de preț la materii prime și materiale".

Contul 300 "Materii prime" este utilizat pentru evidențierea existenței și mișcării stocurilor de materii prime care participă direct la fabricarea produselor și care se regăsesc în produsul finit, integral sau parțial, în starea lor inițială, fie transformată. După conținutul economic este cont de mijloace economice cu conținut material, iar după funcția contabilă este cont de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă valoare materiilor prime intrate în gestiunea întreprinderii pe următoarele căi: achiziționare din afară, aduse de la terți unde au fost date spre prelucrare sau păstrare, aduse ca aport în natură la societate, primite prin

donatii cu titlu gratuit, constatate plus la inventariere. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime ieșite din gestiune pe următoarele destinații: consum în procesul de producție, date în prelucrare sau păstrare altor întreprinderi, retragerea aporturilor în natură, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, pierderi datorate calamităților naturale. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea materiilor prime existente în întreprindere.

Contul 301 "Materiale consumabile" are aceeași funcție contabilă de cont activ, și funcționează asemănător contului 300 "Materii prime".

Conținutul economic diferit, impune evidențierea materialelor consumabile pe grupe fapt pentru care contul sintetic 301 "Materiale consumabile" se desfășoară pe următoarele subconturi: 3011 "Materiale auxiliare", 3012 "Combustibili", 3013 "Ambalaje", 3014 "Piese de schimb", 3015 "Semințe și materiale de plantat", 3016 "Furaje", 3018 "Alte materiale consumabile".

Contul 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale" este utilizat pentru evidențierea diferențelor între prețul de înregistrare prestabilit și costul de achiziție, inclusiv taxa pe valoare adăugată (T.V.A.- nedeductibilă) aferente materiilor prime și materialelor consumabile intrate în gestiunea întreprinderii. Acest cont îndeplinește funcția de colectare și repartizare a diferențelor de preț și are funcție contabilă de cont activ. **Debitul** său reflectă cheltuielile suplimentare făcute de întreprindere cu ocazia aprovizionării materiilor prime și materialelor. **Creditul** său reflectă cheltuielile suplimentare repartizate asupra valorii materiilor prime și materialelor consumabile ieșite din gestiune. **Soldul** acestui cont reflectă diferențele de preț aferente stocurilor de materii prime și materiale existente în întreprindere.

Exemple de utilizare a acestor conturi: *

54. Întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 1.250.000. lei. În factură sunt trecute și cheltuielile de transport în sumă de 100.000. lei.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ "Materii prime", ceea ce semnifică creșterea stocului de materii prime existent în întreprindere, și a elementului de activ "Diferențe de preț la materii și materiale", ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor suplimentare făcute de întreprindere cu ocazia aprovizionării. Concomitent, are loc o creștere a elementului de pasiv "Furnizori", ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizorii săi de a le plăti contravaloarea materiilor prime și a cheltuielilor de transport. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Materii prime", "Diferențele de preț la materii prime și materiale" și "Furnizori". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** conturilor de activ "Materii prime" și "Diferențele de preț la materii prime și materiale", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv "Furnizori".

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	401 "Furnizori"	1.350.000. lei
300 "Materii prime"				1.250.000 lei
308 "Diferențele de preț la materii prime și materiale"				100.000. lei

55. Pentru încărcarea-descărcarea și transportul materiilor prime de la gară la întreprindere s-au mai plătit 25.000 lei în numerar.

Această operație economică va produce o majorare a cheltuielilor suplimentare făcute cu ocazia aprovizionării la

* La operațiile de intrări și ieșiri cu stocuri și anterior cu imobilizări, intervine și contul "Taxa pe valoare adăugată" (T.V.A.) Întrucât T.V.A se va studia la un alt capitol, din motive didactice, la exemplele luate până atunci, nu se va utiliza acest cont.

elementul de activ "Diferențele de preț la materii prime și materiale" și totodată, va produce o diminuare a elementului de activ "Casa", ceea ce semnifică micșorarea numerarului existent în caseria întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Diferențele de preț la materii prime și materiale" și "Casa". Majorarea de activ se va înregistra în **debitul** contului "Diferențe de preț la materii prime și materiale", iar micșorarea de activ se va înregistra în **creditul** de activ "Casa".

Formula contabilă este următoarea:

308 "Diferențele de preț la materii prime și materiale"	=	531 "Casa"	25.000 lei
---	---	------------	------------

56. Se dau în consum, în procesul de producție al întreprinderii, materii prime în valoare de 750.000. lei. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț (cheltuieli suplimentare) aferentă materiilor prime consumate.

Pentru calcularea cotei-părți a diferențelor de preț aferentă materiilor prime consumate se va determina coeficientul de repartizare a diferențelor de preț (K.dp) pe baza datelor înregistrate în debitul conturilor 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale" și a celor din debitul contului 300 "Materii prime". Coeficientul astfel calculat se va înmulți cu valoarea materiilor prime date în consum, astfel:

$$K.dp = \frac{125.000.}{1.250.000.} = 0,1$$

Cota-parte din diferențele de preț aferentă materiilor prime consumate se determină înmulțind valoarea materiilor prime date în consum 750.000 lei cu coeficientul calculat, astfel:

$$750.000 \times 0,1 = 75.000 \text{ lei}$$

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare a elementului de activ

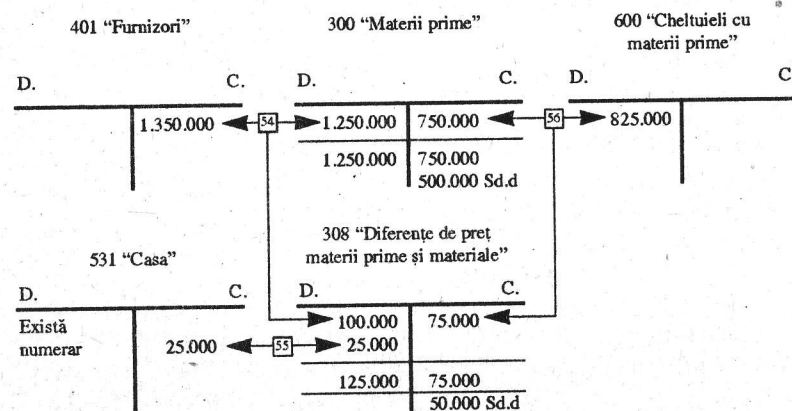
“Materii prime”, ceea ce semnifică micșorarea stocului de materii prime existent, o micșorare a elementului de activ “Diferențe de preț la materii prime și materiale”; ceea ce semnifică repartizarea cotei-părți din diferențele de preț aferente materiilor prime consumate, precum și o majorare a elementului de activ “Cheltuieli cu materiile prime”, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere în scopul desfășurării activității productive.

Conturile în care se va înregistra operația economică poartă denumirea elementelor modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ “Cheltuieli cu materiile prime”, iar micșorările de activ se vor înregistra în **creditul** conturilor de activ “Materii prime” și “Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Deci, formula contabilă este următoarea:

600 “Cheltuieli cu materiile prime”	=	%	825.000 lei
		300 “Materii prime”	750.000 lei
		308 “Diferențele de preț la materii prime și materiale”	75.000. lei

Schematic, înregistrările privind aprovizionarea și darea în consum a materiilor prime, inclusiv diferențele de preț se prezintă astfel:



6.3.3.2 Conturile privind obiectele de inventar

Din grupa conturilor de obiecte de inventar, mai importante sunt următoarele contur sintetice: 321 “Obiecte de inventar”, 322 “Uzura obiectelor de inventar”, 328 “Diferențele de preț la obiecte de inventar”.

Contul 321 “Obiecte de inventar” funcționează asemănător conturilor 300 “Materiilor prime” și 301 “Materiale consumabile”, iar contul 328 “Diferențe de preț la obiecte de inventar” funcționează asemănător contului 308 “Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Contul 322 “Uzura obiectelor de inventar” este utilizat pentru evidenșierea uzurii obiectelor de inventar a căror valoare se transmite treptat și se include în cheltuieli în mod eşalonat pe durata mai multor exerciții financiare. Acest cont îndeplinește funcția de cont rectificativ a valorii obiectelor de inventar și are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui reflectă uzura obiectelor de inventar date în folosință, inclusă în cheltuieli. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință. **Soldul** este creditor și reflectă uzura obiectelor de inventar.

Exemple:

57. Se înregistrează aprovizionarea cu obiecte de inventar în valoarea totală de 1.000.000. lei.

Această operație produce o creștere la elementul de activ “Obiecte de inventar”, ceea ce semnifică creșterea stocului de obiecte de inventar din întreprindere și totodată, produce o creștere la elementul de pasiv “Furnizori”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizori de a le plăti contravaloarea obiectelor de inventar primite. Operația va fi înregistrată în conturile “Obiecte de inventar” și “Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ “Obiecte de inventar”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv “Furnizori”.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

321 "Obiecte de inventar"	=	401 "Furnizori"	- 1.000.000. lei
---------------------------	---	-----------------	------------------

58. Cu ocazia aprovizionării se fac cheltuieli suplimentare de transport, încărcare-descărcare în sumă de 80.000. lei, care se plătesc în numerar.

Această operație are ca efect majorarea unui element de activ "Diferențe de preț la obiecte de inventar", ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere cu ocazia aprovizionării de obiecte de inventar în concomitență, micșorarea unui element, tot de activ "Casa", ceea ce semnifică micșorarea numerarului din casierie. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: "Diferențe de preț la obiecte de inventar" și "Casa". Majorarea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ "Diferențe de preț la obiecte de inventar", iar micșorarea de activ se va înregistra în **creditul** contului de activ "Casa".

Formula contabilă este următoarea:

308 "Diferențe de preț la obiecte de inventar"	=	531 "Casa"	- 80.000
--	---	------------	----------

Având în vedere caracteristica obiectelor de inventar de a participa la mai multe cicluri de exploatare, momentul dării lor în folosință coincide cu momentul uzurii lor, deci, cu momentul începerii consumului lor treptat în procesul de exploatare.

59. se înregistrează darea în folosință a unor obiecte de inventar în valoare de 560.000 lei. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț aferente.

$$Kdp = \frac{80.000}{1.000.000} = 0,08$$

$$\text{Cota-parte D.P.} = 560.000 \text{ lei} \times 0,08 = 44.800. \text{ lei}$$

Această operație economică produce modificare elementului de pasiv "Uzura obiectelor de inventar" în sensul majorării, a elementului de activ "Diferențe de preț la obiecte de inventar"

în sensul micșorării și totodată, a elementelor de activ "Cheltuieli cu obiecte de inventar" în sensul majorării. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, majorarea de activ se înregistrează în **debitul** contului de activ "Cheltuieli cu obiecte de inventar", micșorarea de activ se înregistrează în **creditul** contului de activ "Diferențe de preț la obiecte de inventar", iar majorarea de pasiv se înregistrează în **creditul** contului de pasiv "Uzura obiectelor de inventar".

Formula contabilă este deci:

602 "Cheltuieli cu obiectele de inventar"	=	%	604.800 lei
		322 "Uzura obiectelor de inventar"	560.000 lei
		328 "Diferențe de preț la obiecte de inventar"	44.800 lei

60. La sfârșitul exercițiului financiar se inventariază obiectele de inventar date în folosință și se constată că toate au fost consumate. Se înregistrează scoaterea lor din folosință.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de pasiv "Uzura obiectelor de inventar" și totodată, micșorarea elementului de activ "Obiecte de inventar". Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: "Obiecte de inventar" și "Uzura obiectelor de inventar". Contul "Obiecte de inventar" fiind cont activ, se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul "Uzura obiectelor de inventar" fiind cont de pasiv, se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

322 "Uzura obiectelor de inventar"	=	321 "Obiecte de inventar"	560.000 lei
------------------------------------	---	---------------------------	-------------

În formă sistematică, operațiile economice cu obiectele de inventar se reflectă astfel:

401 "Furnizori"		321 "Obiecte de inventar"		322 "Uzura obiectelor de inventar"		602 "Cheltuieli cu obiectele de inventar"			
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.		
	1.000.000	57	1.000.000	500.000	50	560.000	560.000	59	604.800
531 "Casa"		308 "Diferențe de preț la obiecte de inventar"							
D.	C.	D.	C.						
Există numerar	80.000	58	80.000.	44.880.					

6.3.3.3 Contul 351 "Materii și materiale aflate la terți"

Cu ajutorul acestui cont se evidențiază stocurile de materii prime și materiale consumabile aflate la prelucrare sau păstrate la alte unități economice. Are funcție contabilă de cont de activ. Debitul acestui cont, reflectă valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și materialelor date în prelucrare sau păstrare la terți. Creditul acestui cont reflectă valoarea materiilor prime și materialelor reintrate în gestiune de la terți. Soldul reflectă valoarea materiilor prime și materialelor aflate la terți.

În mod asemănător funcționează și alte conturi, cum sunt: 352 "Obiecte de inventar la terți"; 354 "Produse aflate la terți"; 356 "Animale aflate la terți"; 357 "Mărfuri în custodie sau în consignație la terți".

De menționat că, la întoarcerea bunurilor de la prelucrare vor avea o altă formă și o altă valoare. Diferența de valoare adăugată de întreprinderea prelucrătoare se va înregistra ca o obligație de plată față de terți (furnizori), iar cheltuielile cu transportul acestora se vor înregistra separat în contul de diferențe de preț la materii prime și materiale.

Exemple:

61. Se trimite la Fabrica de Nutrețuri Combinate (F.N.C.), materii prime în valoare de 1.200.000 lei, în vederea preparării de furaje combinate.

Această operație economică are ca efect diminuarea stocului de materii prime din întreprindere și totodată, majorarea stocului de materii prime date în prelucrare la terți. Operația economică va fi înregistrată în conturile "Materii și materiale aflate la terți" și "Materii prime". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ "Materii și materiale aflate la terți", iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ "Materii prime".

Formula contabilă este următoarea:

351 "Materii prime și materiale aflate la terți"	=	300 "Materii prime"	- 1.200.000 lei
---	---	---------------------	-----------------

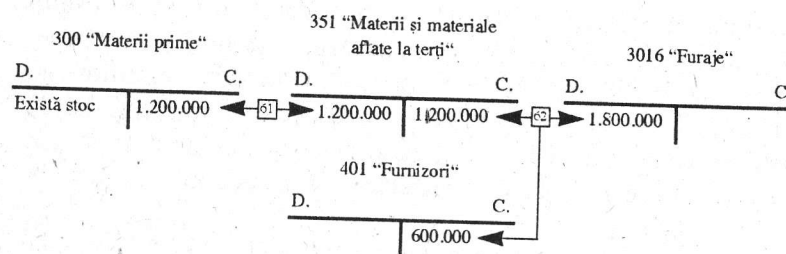
62. Se înregistrează factura primită de la întreprinderea prelucrătoare în care sunt consemnate Furaje combinate în valoare totală de 1.800.000 lei.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ "Materii și materiale aflate la terți", majorarea elementului de activ "Materiale consumabile" respectiv "Furaje" și majorarea elementului de pasiv "Furnizori". Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate de operația economică. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Furaje" fiind cont activ se va debita cu majorarea de activ, contul "Materii și materiale aflate la terți" se va credita cu micșorarea de activ, contul "Furnizori" se va credita cu majorarea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

301 "Materiale consumabile"	=	%	-1.800.000 lei
		351 "Materii și materiale aflate la terți"	-1.200.000 lei
		401 "Furnizori"	- 600.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice menționate se prezintă astfel:



6.3.3.4 Conturile de produse

Pricipalele conturi din această grupă sunt: 331 "Produse în curs de execuție", 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale", 348 "Diferențe de preț la produse".

Contul 331 "Produse în curs de execuție" este utilizat pentru evidențierea produselor care nu au trecut prin toate fazele de fabricație prevăzute în procesul tehnologic, precum și a produselor nesupuse probelor tehnice, numită și producție neterminată. Are funcție contabilă de cont activ. Debitul acestui cont reflectă costul efectiv al producției în curs de execuție. **Creditul** acestui cont reflectă costul efectiv al producției terminate, valoarea produselor în curs de execuție constatate lipsă sau deteriorate, precum și pierderile din calamități naturale la producția neterminată. **Soldul** contului reflectă costul efectiv al producției aflate în curs de execuție.

Contul 345 "Produse finite" este utilizat pentru evidențierea stocurilor de produse finite, cât și a mișcării acestora, aflate în patrimoniul întreprinderii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: obținute din procesul de producție; constatate plus la inventariere; aduse de la terți unde au fost date în prelucrare sau păstrare. **Creditul** acestui cont reflectă

valoarea produselor finite ieșite din gestiune, astfel: vânzare; dare în prelucrare sau păstrare la terți; lipsuri constatate; retragerea aportului de capital adus de întreprinzător; pierderi din calamități naturale. **Soldul** este debitor și reflectă stocul de produse finite existent.

În mod asemănător funcționează și conturile 341 "Semifabricate" și 346 "Produse reziduale".

Contul 348 "Diferențe de preț la produse" este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile și nefavorabile determinate la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune între prețul standard (prestabilit) și costul de producție la semifabricate, produse finite și produse reziduale.

Diferențele favorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard, la care au fost înregistrate produsele în momentul obținerii și se înregistrează în roșu, sau în negru dar încadrate în chenar. Diferențele nefavorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard și se înregistrează în negru.

Contul 348 "Diferențele de preț la produse" este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile obținute la produsele din producția proprie. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile repartizate la sfârșitul perioadei asupra produselor ieșite din gestiune. **Soldul** contului este debitor și reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile aferente semifabricatelor și produselor finite existente în stoc.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

63. Se obțin din procesul de producție următoarele semifabricate, și produse înregistrate la preț prestabilit (standard):

- semifabricate în valoare totală de 10.150.000 lei;
- produse finite în valoare totală 31.000.000 lei;
- produse rebutate în valoare totală de 25.000 lei;
- produse în curs de execuție (neterminate) 200.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea elementelor de activ: "Semifabricate", "Produse finite", "Produse reziduale" și "Produse în curs de execuție" ceea ce semnifică creșterea stocurilor de asemenea produse existente în întreprindere. Totodată, produce o creștere a elementului de pasiv "Venituri din producția stocată", ceea ce semnifică creșterea veniturilor ca expresie valorică a stocurilor obținute. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate de operația economică. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterile de activ se vor înregistra în **debitul** conturilor de activ: "Semifabricate", "Produse finite", "Produse reziduale" și "Produse în curs de execuție", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv. "Venituri din producția stocată".

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%	=	711 "Venituri din producția stocată"	- 41.375.000 lei
341 "Semifabricate"		-Semifabricate	-10.150.000 lei
345 "Produse finite"		-Produse finite	-31.000.000 lei
346 "Produse reziduale"		-Produse reziduale	-25.000 lei
331 "Produse în curs de execuție"		-Produse în curs de execuție	- 200.000 lei

La sfârșitul lunii în contabilitatea de gestiune s-a determinat costul efectiv al semifabricatelor și produselor, astfel:

- 10.170.000 lei la semifabricate;
- 30.680.000 lei la produse finite;
- 30.000 lei la produse reziduale;
- 200.000 lei la produse în curs de execuție.

TABELUL 6.3.1

SITUAȚIA
privind stabilirea diferențelor de preț

Nr. crt.	SPECIFICARE	Preț de înregistrare (standard) (lei)	Preț efectiv (lei)	Diferențe de preț (+/-) (lei)
1.	Semifabricate	10.150.000	10.170.000	+20.000
2.	Produse finite	31.000.000	30.880.000	-120.000
3.	Produse reziduale	25.000	30.000	+5.000
4.	Produse în curs de execuție	200.000	200.000	-
	TOTAL	41.375.000	41.280.000	-95.000

64. La sfârșitul lunii se înregistrează diferențele de preț constatate.

Această operație economică va produce modificarea în sensul creșterii a elementului de activ "Diferențe de preț la produse", ceea ce semnifică creșterea elementelor de activ cu diferențele de preț favorabile și nefavorabile constatate, și concomitent, va produce modificarea în sensul creșterii a elementului de pasiv "Venituri din producția stocată", ceea ce semnifică corectarea valorii produselor și semifabricatelor obținute cu diferențele de preț constatate. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Contul "Diferențe de preț la produse" fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va **debita**, iar contul "Venituri din producție stocată" fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va **credita**.

Formula contabilă este deci, următoarea:

348 "Diferențe de preț la produse"	=	711 "Venituri din producția stocată"	- 95.000 lei
- Semifabricate		- Semifabricate	- 20.000 lei
- Produse finite		- Produse finite	- 120.000 lei
- Produse reziduale		- Produse reziduale	- 5.000 lei

65. Se vând produsele finite la prețul negociat cu clientul de 51.500.000 lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de activ "Clienți", ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea produselor vândute și totodată, produce o creștere a elementului de pasiv "Venituri din vânzarea produselor finite", ceea ce semnifică creșterea veniturilor întreprinderii din vânzarea produselor finite. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Clienți" și "Venituri din vânzarea produselor finite". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Clienți" se va debita cu creșterea de activ, iar contul "Venituri din vânzarea produselor finite", se va **credita** cu creșterea de de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411 "Clienți"	=	701 "Venituri din vânzarea - 51.500.000 lei produselor finite"
---------------	---	---

66. Se descarcă gestiunea de produse finite la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț constatate.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de pasiv "Venituri din producția stocată", și concomitent, micșorarea elementelor de activ: "Produse finite" și "Diferențe de preț la produse". Operația se va înregistra în conturile care poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Contul "Venituri din producția stocată" fiind cont de pasiv, se va **debita** cu micșorarea de pasiv. Contul "Produse finite" se va **credita** cu micșorarea de activ. Contul "Diferențe de preț la produse" se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

711 "Venituri din producția stocată"	=	%	-30.880.000 lei
		345 "Produse finite"	- 31.000.000 lei
		348 "Diferențe de preț la produse"	- 120.000 lei

67. Se vând semifabricate la prețul negociat cu clientul de 15.200.000 lei.

Analizând această operație economică după modelul analizei de la operația nr. 65 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

411 "Clienți"	=	702 "Venituri din vânzarea 15.200.000 lei semifabricatelor"
---------------	---	--

68. Se descarcă gestiune de semifabricate la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț aferente.

Analizând această operație economică după modelul operației nr. 66 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

711 "Venituri din producția stocată"	=	%	-10.170.000 lei
		341 "Semifabricate"	- 10.150.000 lei
		348 "Diferențele de preț la produse"	-20.000 lei

69. Se utilizează produsele reziduale în procesul de producție al întreprinderii.

Această operație economică se înregistrează prin formulă contabilă inversă celei de intrare, astfel:

711 Venituri din producția stocată"	=	%	-30.000 lei
		346 "Produse reziduale"	-25.000
		348 "Diferențe de preț la produse"	-5.000 lei

70. Se încasează de la clienți contravaloarea produselor finite și semifabricatelor vândute în sumă de 66.700.000 lei (51.500.000 lei + 15.200.000).

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ: "Clienți", în sensul scăderii, ceea ce semnifică diminuarea dreptului de creanță asupra clienților și totodată, elementul de activ "Conturi curente la bănci", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilităților

bănești din contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt "Clienți" și "Conturi curente la bănci". Contul "Clienți" se va **credita** cu scăderea de activ, iar contul "Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$512 \text{ "Conturi curente la bănci"} = 411 \text{ "Clienți"} - 66.700.000 \text{ lei}$$

În formă sistematică, operațiile economice privind produsele și semifabricatele, se prezintă, astfel:

341 „Semifabricate”		345 „Produse finite”		346 „Produse reziduale”		311 „Produse în curs de execuție”	
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.
63 10.150.000	10.150.000 63	63 31.000.000	31.000.000 63	63 25.000	25.000 63	63 200.000	
10.150.000	10.150.000	31.000.000	31.000.000	25.000	25.000		
711 „Venituri din producția stocată” Semifabricate		711 „Venituri din producția stocată” Produse finite		711 „Venituri din producția stocată” Produse reziduale		711 „Venituri din producția stocată” Produse în curs de execuție	
D.	C.	D.	C.	D.	C.	D.	C.
63 170.000	150.000 63	63 30.880.000	31.000.000 63	63 30.000	25.000 63		200.000
	20.000 64		120.000 64		5.000 64		
170.000	170.000	30.880.000	30.880.000	30.000	30.000		
348 „Diferențe de preț la produse” Semifabricate		348 „Diferențe de preț la produse” Produse finite		348 „Diferențe de preț la produse” Produse reziduale			
D.	C.	D.	C.	D.	C.		
64 20.000	20.000 64	64 120.000	120.000 64	67 5.000	5.000 67		
20.000	20.000	120.000	120.000	5.000	5.000		

6.3.3.5 Conturile de mărfuri

Din grupa conturilor de mărfuri fac parte conturile sintetice 371 "Mărfuri" și 378 "Diferențe de preț la mărfuri".

Contul 371 "Mărfuri" este utilizat pentru evidențierea

existenței și mișcării mărfurilor aflate în depozite și în unitățile de desfacere cu amănuntul, sau de alimentație publică. Are funcție contabilă de cont de activ. Debitul acestui cont reflectă mărfurile la preț de înregistrare sau de vânzare, intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: achiziționate de la terți, aduse ca aport în societate, constatate plus la inventariere, primite prin donație cu titlu gratuit. **Creditul** acestui cont reflectă ieșirile de mărfuri din gestiunea întreprinderii prin: vânzare, dare în custodie sau în consignație la terți, lipsuri constatate la inventar, pierderi datorită calamităților naturale. **Soldul** contului reflectă stocul de mărfuri existent.

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este utilizat pentru evidențierea adaosului comercial (marja comercială) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităților comerciale. Are funcție contabilă cu cont de pasiv, creditul acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. **Soldul** reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri:

71. Se cumpără mărfuri în valoare de 2.000.000 lei care se înregistrează la prețul de vânzare (inclusiv adaosul comercial 30% = 600.000 lei).

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de pasiv "Furnizori", ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizori de a plăti contravaloarea mărfurilor livrate, creșterea elementului de pasiv "Diferențe de preț la mărfuri", ceea ce semnifică creșterea adaosului comercial aferent mărfurilor și creșterea elementului de activ "Mărfuri", ceea ce semnifică creșterea stocurilor de mărfuri existente în unitate.

Operația se va înregistra în trei conturi care au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Mărfuri" se va **debita** cu creșterea de activ, contul "Furnizori" se va **credita** cu creșterea

de pasiv, iar contul "Diferențe de preț la mărfuri" se va **credita** cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

371 "Mărfuri"	=	%	- 2.600.000 lei
		401 "Fumizori"	- 2.000.000 lei
		378 "Diferențe de preț la mărfuri"	- 600.000 lei

72. Se vând mărfurile la prețul de 2.600.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ "Casa", ceea ce semnifică majorarea numerarului din caseria întreprinderii și concomitent, majorarea elementului de pasiv "Venituri din vânzarea mărfurilor", ceea ce semnifică, creșterea veniturilor unității din vânzarea mărfurilor. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt "Casa" și "Venituri din vânzarea mărfurilor". Contul "Casa" fiind cont de activ se va **debita**, iar contul "Venituri din vânzarea mărfurilor" se va **credita**.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

531 "Casa"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	-2.600.000 lei
------------	---	--	----------------

73. Se scot din gestiune mărfurile vândute.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ "Mărfuri", ceea ce semnifică scăderea stocurilor de mărfuri existente în unitate, o scădere a elementului de pasiv "Diferențe de preț la mărfuri", ceea ce semnifică scăderea adaosului comercial aferent stocurilor vândute și o creștere a elementului de activ "Cheltuieli privind mărfurile". Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate. Contul "Mărfuri" se va **credita** cu scăderea de activ. Contul "Cheltuieli privind mărfurile" se va **debita** cu creșterea de activ. Contul "Diferențe de preț la mărfuri" se va **debita** cu scăderea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%	=	371 "Mărfuri"	-2.600.000 lei
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			-2.000.000 lei
378 "Diferența de preț la mărfuri"			-600.000 lei

Această filieră de înregistrări este valabilă în condițiile în care evidența stocurilor de mărfuri se ține la prețul de vânzare.

74. Se depune în cont la bancă suma de 5.000.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operații economice se efectuează asemănător operației nr. 6

Formula contabilă este următoarea:

512 "Conturi curente la bănci"	=	531 "Casa"	-5.000.000 lei
--------------------------------	---	------------	----------------

6.3.4 Provizioanele pentru deprecierea stocurilor

Provizioanele sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.

Acestea sunt evidențiate în conturile din grupa 39 "Provizioane pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție". Conturile în care se evidențiază acestea, sunt constituite pe fiecare fel de stocuri, astfel: 390 "Provizioane pentru deprecierea materiilor prime", 391 "Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile", 394 "Provizioane pentru deprecierea produselor", 397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor", etc.

Aceste conturi au funcție contabilă de conturi de pasiv. Creditul lor reflectă valoarea provizioanelor constituite prin includerea în cheltuieli. Debitul lor reflectă sumele reprezentând provizioanele utilizate, prin trecerea lor asupra veniturilor. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă provizioane constituite și neutralizate încă.

6.4. CONTURILE DE TERȚI

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terți se organizează în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) și a obligațiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice și fizice.

În contabilitatea creanțelor și obligațiilor se înregistrează operațiile patrimoniale referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori și clienți, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a altor operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceștia. Aceleași operații economice, dacă sunt decontate prin efecte comerciale, sunt evidențiate separat în conturi de efecte de primit și efecte de plată.

Creanțele și datoriile întreprinderii se înregistrează la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Cele în devize se înregistrează în lei la cursul de schimb la data efectuării operațiilor, iar diferențele de curs valutar apărute între data înregistrării creanței sau datoriei în devize și data încasării, respectiv plății lor, se înregistrează ca cheltuieli sau venituri financiare.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, precum și a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii ale acestora, precum și pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte.

6.4.1. Conturile de creanțe

În general, prin **creanță** se înțelege dreptul unei persoane denumită **creditor** de a pretinde de la altă persoană numită **debitor** să-i dea sau să-i plătească ceva (contravaloarea unor bunuri, lucrări sau servicii).

Societăți comerciale, regiile autonome și celelalte persoane juridice sau fizice, în relațiile pe care le au își creează și își achită reciproc diferite obligații materiale și bănești, fiind în postură de debitor sau de creditor.

Creanțele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane juridice sau fizice și pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Principalele conturi sintetice cu ajutorul cărora se urmăresc creanțele întreprinderii sunt: 411 "Clienți", 413 "Efecte de primit", 425 "Avansuri acordate personalului", 456 "Decontări cu asociații privind capitalul", 461 "Debitori diverși", 476 "Diferențe de conversie activ" și alte.

Contul 411 "Clienți" este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu clienții interni și externi, pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute etc., lucrări executate și servicii prestate pe bază de facturi. Acest cont are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă prețul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate de la clienți, contravaloarea efectelor comerciale acceptate, valoarea sconturilor acordate clienților. **Soldul** este debitor și reflectă sumele de încasat de la clienți.

Contul 413 "Efecte de primit" este utilizat pentru evidențierea drepturilor de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale (trate, bilete de ordin etc.), rezultate din relațiile cu clienții. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele datorate de clienți reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate. **Creditul** acestui cont reflectă efectele comerciale primite de la clienți. **Soldul** este debitor și reflectă sumele de încasat de la clienți.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului" este utilizat pentru evidențierea avansurilor acordate personalului în timpul lunii, în contul drepturilor cuvenite pentru munca prestată. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă

avansurile acordate conform contractelor de muncă. **Creditul** acestui cont reflectă avansurile reținute din drepturile cuvenite personalului. **Soldul** este debitor și reflectă avansurile acordate și nereținute încă.

Contul 461 "Debitori diverși" este utilizat pentru evidențierea debitorilor din reclamații, din pagube aduse patrimoniului și creanțe de orice fel izvorâte din existența unor titluri executorii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă contravaloarea debitelor recreative, titluri de plasament vândute, prețul de vânzare al elementelor de activ vândute, sumele cuvenite de la terți pentru vânzări de titluri financiare, valoarea bunurilor lipsă sau deteriorate din vina unor persoane și imputate acestora, precum și sumele cuvenite de la terți pentru concesiuni sau locații. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate în contul debitelor constituite, precum și valoarea debitelor scăzute din evidență datorită insolvenței. **Soldul** contului poate fi debitor și reflectă debite de încasat.

Contul 476 "Diferențe de conversie activ" este utilizat pentru evidențierea diferențelor nefavorabile între valoarea de intrare a creanțelor și datoriile exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului financiar. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului, aferente creanțelor exprimate în devize ca urmare a scăderii cursului valutar, precum și a diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în devize ca urmare a creșterii cursului valutar. **Creditul** acestui cont reflectă la deschiderea exercițiului, reluarea sumelor înregistrate ca diferențe de curs valutar nefavorabile la închiderea exercițiului anterior. **Soldul** este debitor și reflectă diferențele de conversie activ, existente.

6.4.2 CONTURILE DE OBLIGAȚII

Obligațiile sau datoriile întreprinderii față de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligații față de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligații față de furnizorii de bunuri și servicii; obligații față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele; alte obligații.

6.4.2.1. Conturile de obligații față de personalul întreprinderii

Consumul de muncă vie în procesul de producție al întreprinderii, ca principal factor de producție, poartă denumirea de cheltuieli cu munca vie, care constau din: salariile personalului, inclusiv impozitul pe salarii; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj.

Salariile reprezintă prețul forței de muncă, precum și expresia valorică a acelei părți din venitul național care este destinată consumului individual, direct al salariaților în funcție de munca prestată.

Impozitul pe salarii este partea ce se cuvine bugetului de stat din drepturile cuvenite salariaților. Acesta este inclus în salariile brute. Mărimea impozitului pe salarii se determină pe baza unor cote procentuale stabilite prin lege, și se scade din salariile brute cuvenite angajaților.

Contribuția la asigurările sociale (C.A.S.), acestea sunt destinate în principal pentru asigurarea plății pensiilor. Sunt două categorii de contribuții; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția salariaților la pensia suplimentară.

Contribuția întreprinderii la asigurările sociale se determină pe baza procentului mediu de 25% asupra salariilor brute (inclusiv impozitul pe salarii), se suportă de întreprindere prin includerea în cheltuielile de exploatare, și se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuția salariaților la pensia suplimentară se calculează pe baza procentului de 3% asupra salariilor brute individuale, se suportă de către salariați, deci se scade din salariile individuale și, de asemenea, se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuția la constituirea fondului de ajutor de șomaj este, de asemenea, de două feluri: contribuția unității și contribuția salariaților la fondul de ajutor de șomaj.

Contribuția unității la constituirea fondului de ajutor de șomaj se determină pe baza unei cote globale de 4% asupra fondului de salarii, se suportă de către întreprindere prin includerea în cheltuieli și se virează la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Contribuția personalului la constituirea fondului de ajutor de șomaj se determină pe baza procentului de 1% asupra salariilor brute individuale, se suportă de salariați prin scăderea din drepturile cuvenite și se varsă, de asemenea, la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Principalele documente care se întocmesc în legătură cu determinarea și plata drepturilor cuvenite salariaților pentru munca prestată sunt: "Lista de avans chenzinal", "Statul de salarii", "Lista indemnizațiilor pentru concediile de odihnă", "Fișa de evidență a salariilor".

Statul de salarii este cel mai important document, în care se determină drepturile totale cuvenite, formate din salariile de încadrare, în regie sau în acord, sporurile de vechime, condiții deosebite de muncă, de noapte, precum și o serie de rețineri, cum sunt: impozitul pe salarii, contribuția individuală la pensia suplimentară, avansul chenzinal, rețineri de rate, chirii, amenzi, prime de asigurare, debite și altele, obținându-se în final restul de plată.

Pentru reflectarea contabilă a salariilor și a altor operațiuni legate de acestea, în afara conturilor de cheltuieli și de mijloace bănești, se utilizează următoarele conturi sintetice: 421 "Personal – remunerații datorate"; 432 "Personal – ajutoare materiale și protecția socială"; 424 "Participarea salariaților la profit"; 426 "Drepturi de personal neridicate"; 427 "Rețineri din salarii în favoarea terților"; 431 "Asigurări sociale"; 437 "Ajutor de șomaj" și altele.

Contul 421 "Personal – remunerații datorate" este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia, inclusiv a adaosurilor și premiile. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă salariile și alte drepturi cuvenite salariaților. **Debitul** acestui cont reflectă reținerile din salariile datorate, reprezentând: avansurile acordate, sumele datorate de salariați terților, contribuțiile salariaților pentru pensia suplimentară, contribuția personalului pentru fondul de ajutor de șomaj, impozitul pe salarii, sumele neridicate de personal în termen legal și salariile nete plătite personalului. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele datorate personalului.

Contul 423 "Personal – ajutoare materiale și protecție socială" este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate salariaților reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuția unității pentru asigurări sociale, precum și cele acordate potrivit legii pentru protecția socială. **Debitul** acestui cont reflectă: plățile în numerar reprezentând ajutoare materiale și protecția socială, reținerile din ajutoarele materiale a avansurilor acordate, a impozitului aferent, a eventualelor rețineri datorate terților de către personal, sumele neridicate în termen legal reprezentând ajutoare și plăți pentru protecția socială, contribuția personală la pensia suplimentară reținută din ajutoarele materiale și pentru ajutorul de șomaj. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă sumele datorate personalului constând în ajutoare materiale suportate din contribuția la asigurările sociale.

Contul 424 "Participarea salariaților la profit" este utilizat pentru evidențierea stimulentele datorate personalului din profitul obținut. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele nete achitate salariaților reprezentând stimulentele acordate din profit, precum și impozitul reținut din stimulente, personalului. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele datorate salariaților din profit.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate" este utilizat pentru evidențierea drepturilor neridicate de personal în termen de trei zile. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate personalului neridicate în termen legal, reprezentând salarii, sporuri de boală și alte drepturi de personal neridicate. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite din drepturile neridicate, precum și drepturile neridicate după prescrierea acestora, datorate bugetului de stat potrivit legii, sau înregistrate ca venituri excepționale ale gestiunii curente. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele neridicate de personal, datorate de unitate.

Contul 427 "Rețineri din salarii datorate terților" este utilizat pentru evidențierea reținerilor și popririilor instituite asupra salariaților, datorate terților. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele reținute de la salariați pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, datorate de aceștia terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate și alte obligații ale salariaților față de terți, stabilite conform legii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terților, reprezentând rețineri sau popriri din salarii. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevrate terților.

Contul 431 "Asigurări sociale" este utilizat pentru evidențierea decontărilor privind contribuțiile la asigurările

sociale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă contribuția întreprinderii datorată asigurărilor sociale și contribuția personalului pentru pensia suplimentară. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terților, reprezentând rețineri sau popriri din salarii. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevrate terților.

Contul 437 "Ajutor de șomaj" este utilizat pentru evidențierea decontărilor privind ajutorul de șomaj datorat de întreprindere, precum și a sumelor datorate de salariați potrivit legii, pentru constituirea fondului pentru ajutor de șomaj. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate de întreprindere pentru constituirea fondului de ajutor de șomaj, precum și pe cele datorate de personal în același scop. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate, reprezentând contribuțiile la constituirea fondului de șomaj, precum și sumele acordate salariaților potrivit legii, din fondul de ajutor de șomaj. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă contribuții la fondul de șomaj constituite și nevrate încă.

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

75. Se ridică din contul curent al întreprinderii de la bancă a sumei de 7.500.000 lei.

Această operație economică produce modificarea concomitentă a două elemente de activ, astfel; la elementul "Casa" se produce o creștere, ceea ce semnifică creșterea numerarului în caseria întreprinderii și o scădere la elementul de activ "Conturi curente la bănci" (sold debitor), ceea ce semnifică scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii din contul de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Casa" și "Conturi curente la bănci". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului "Casa", iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului "Conturi curente la bănci".

Formula contabilă este deci:

531 "Casa"	=	512 "Conturi curente la bănci"	-7.500.000 lei
------------	---	--------------------------------	----------------

76. Se plătește avansul chenzinal cuvenit salariaților conform contractelor de muncă.

Această operație economică are ca efect micșorarea numerarului din casieria întreprinderii și totodată, majorarea elementului de activ "Avansuri acordate personalului", ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii asupra personalului angajat, de a reține din drepturile totale cuvenite acestuia, avansurile acordate în timpul lunii.

Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate: "Casa" și "Avansuri acordate personalului". Contul "Casa" fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ, iar contul "Avansuri acordate personalului" fiind cont de activ, se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

425 "Avansuri acordate personalului"	=	531 "Casa"	-7.500.000 lei
--------------------------------------	---	------------	----------------

77. La sfârșitul lunii se întocmește ștatul de salarii în care se determină drepturile totale de salarii cuvenite personalului, în sumă de 21.000.000 lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de pasiv "Personal – remunerații datorate", ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de personalul angajat de a-i plăti salariile cuvenite pentru munca prestată și totodată, produce o creștere la elementul de activ "Cheltuieli cu remunerațiile personalului", ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere, prin includerea în cheltuieli a salariilor cuvenite personalului. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: "Cheltuieli cu remunerațiile personalului" și "Personal – remunerații datorate". Creșterea de

activ se va înregistra în **debitul** contului de activ "Cheltuieli cu remunerațiile personalului", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv "Personal – remunerații datorate".

Formula contabilă este deci, următoarea:

641 "Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 "Personal – remunerații datorate"	-21.000.000 lei
--	---	---------------------------------------	-----------------

78. Contribuția întreprinderii la asigurările sociale calculată conform legislației este de 5.250.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere prin includerea în cheltuieli a contribuției la asigurările sociale calculate și totodată, o majorare a elementului de pasiv "Asigurări sociale", ceea ce semnifică creșterea obligației de a vira contribuția la asigurările sociale. Operația economică este înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate, acestea sunt: "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" și "Asigurări sociale". Contul "cheltuieli privind asigurările și protecția socială", fiind cont de activ se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul "Asigurări sociale", fiind cont de pasiv, se va **credita** cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

645 "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	=	431 "Asigurări sociale"	- 5.250.000 lei
--	---	-------------------------	-----------------

79. Se înregistrează contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj în sumă de 840.000 lei.

Această operație economică va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială" ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere prin includerea contribuției la

constituirea fondului de ajutor de șomaj, și concomitent, o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv "Ajutor de șomaj" ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a vira contribuția la constituirea fondului de ajutor de șomaj. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" și "Ajutor de șomaj". Contul "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" se va debita cu creșterea de activ, iar "Ajutor de șomaj" se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este deci, următoarea:

645 "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	=	437 "Ajutor de șomaj"	- 840.000 lei
--	---	-----------------------	---------------

80. Se înregistrează reținerile din salarii, astfel:

- impozitul pe salarii în sumă de 4.000.000 lei;
- contribuția personală la pensia suplimentară 630.000 lei;
- contribuția individuală la fondul de ajutor de șomaj 210.000 lei;
- rate la locuințe, în sumă de 100.000 lei;
- debite în sumă de 15.000 lei;
- avansurile chenzinale acordate, în sumă de 7.500.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: "Impozitul pe salarii", element de pasiv, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat privind plata impozitelor pe salarii; "Asigurări sociale", element de pasiv, în sensul creșterii, ceea ce semnifică obligației de a vira contribuția individuală la pensia suplimentară; "Ajutor de șomaj", element de pasiv, în sensul creșterii ceea ce semnifică creșterea obligației de a vira contribuția individuală privind ajutorul de șomaj; "Rețineri din salarii în favoarea terților", element de pasiv ceea ce semnifică creșterea obligației față de terțe personale (întreprinderea constructoare de locuințe) de a vira sumele reținute de la salariați în acest scop; "Debitori diverși", element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra debitorilor, "Avansuri acordate personalului", element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică scăderea

dreptului de creanță asupra salariaților privind avansul acordat; "Personal – remunerații datorate", element de pasiv, în sensul scăderii ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de salariați cu sumele reținute de la aceștia. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate.

Conturile: "Impozite pe profit", "Asigurări sociale", "Ajutor de șomaj", "Rețineri din salarii în favoarea terților", fiind conturi de pasiv și având de înregistrat creșteri, se vor credita cu creșterile de pasiv. Contul "Personal – remunerații datorate", fiind cont de pasiv și având de înregistrat o scădere, se va debita cu scăderea de pasiv. Conturile "Debitori diverși" și "Avansuri acordate personalului", fiind conturi de activ, se vor credita cu micșorările de activ.

Formula contabilă este, următoarea:

421 "Personal remunerații datorate"	=	%	-12.455.000 lei
		444 "Impozitul pe profit"	-4.000.000 lei
		431 "Asigurări sociale"	-630.000 lei
		437 "Ajutor de șomaj"	-210.000 lei
		427 "Rețineri din salarii în favoarea terților"	-100.000 lei
		461 "Debitori diverși"	-15.000 lei
		425 "Avansuri acordate personalului"	-7.500.000 lei

81. Se ridică de la bancă suma de 8.545.500 lei.

Această operație economică se înregistrează asemănător operației nr. 73, astfel:

531 "Casa"	=	512 "Conturi curente la bănci"	-8.545.000 lei
------------	---	--------------------------------	----------------

82. Se înregistrează plata salariilor în sumă de 8.545.000 lei.

Această operație produce o scădere a elementului de activ "Casa" ceea ce semnifică micșorarea numerarului din casieria întreprinderii și totodată, produce o scădere la elementul de pasiv "Personal – remunerații datorate" ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de personal. Cele două conturi în care se

înregistrează operația economică sunt: "Personal – remunerații datorate" și "Casa". Contul "Personal – remunerații datorate" fiind cont de pasiv se va **debita** cu scăderea de pasiv, iar contul "Casa" fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

421 "Personal – remunerații datorate"	=	531 – Casa	-8.545.000 lei
---------------------------------------	---	------------	----------------

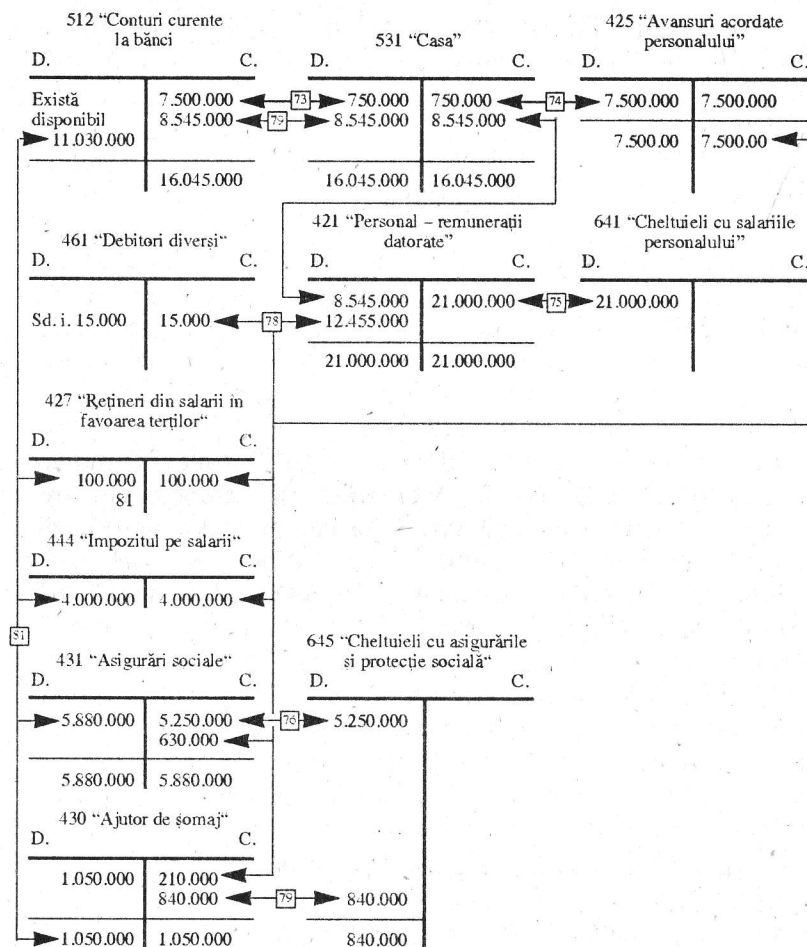
83. Se plătesc obligațiile față de terțe persoane izvorâte din relațiile cu personalul (impozitul pe salarii; contribuțiile, reținerile în favoarea terților).

Această operație economică are ca efect scăderea obligațiilor față de terțele persoane și deci, modificarea în sensul scăderii a elementelor de pasiv: "Impozitul pe salarii", "Asigurările sociale", "Ajutor de șomaj" și "Reținerile din salarii în favoarea terților" și totodată, modificarea în sensul scăderii a disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă și deci, modificarea în sensul scăderii a elementului de activ "Conturi curente la bănci". Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, conturi de pasiv: "Asigurări sociale", "Ajutor de șomaj", "Impozitul pe salarii" și "Rețineri din salarii în favoarea terților" se vor **debita** cu micșorările, iar contul de activ "Conturi curente la bănci" (sold debitor) se va **credita** cu micșorările.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	512 "Conturi curente la bănci"	- 11.030.000 lei
431 "Asigurări sociale"			- 5.880.000 lei
437 "Ajutor de șomaj"			- 1.050.000 lei
427 "Rețineri din salarii în favoarea terților"			- 100.000 lei
444 "Impozituri pe salarii"			- 4.000.000 lei

Schematic, înregistrarea în conturi a operațiilor economice privind obligațiile întreprinderii față de salariați se prezintă în schema care urmează.



6.4.2.2 Conturile de obligații față de furnizori

Din această grupă, mai importante sunt următoarele conturi sintetice: 401 "Furnizori", 403 "Efecte de plată", 404 "Furnizori de imobilizări"

Contul 401 "Furnizori" este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu furnizorii interni și externi pentru aprovizionările de bunuri, lucrări executate și servicii prestate de către aceștia.

Este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: valoarea bunurilor intrate în patrimoniu la preț de achiziție; materiale nestocabile incluse direct în cheltuieli; valoarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate de terți, precum și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor. **Debitul** acestui cont reflectă: plățile efectuate către furnizori; valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori; valoarea sconturilor obținute de la furnizori. **Soldul** acestui cont reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 "Efecte de plată" este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea acceptată a tratatelor și biletelor de ordin subscrise. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligațiile de plată prin efecte, existente.

Contul 404 "Furnizări de imobilizări" funcționează asemănător contului 401 "Furnizori", cu deosebirea de conținut că se utilizează cu ocazia achiziționării de imobilizări corporale și necorporale, și nu pentru achiziționarea de active circulante.

6.4.2.3 Conturile de obligații față de stat

Pentru evidențierea obligațiilor întreprinderii față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele se utilizează o serie de conturi, dintre care mai importante, sunt: 441 "Impozitul pe profit", 442 "Taxa pe valoare adăugată", 444 "Impozitul pe salarii", 446 "Alte impozite taxe și vărsăminte".

Contul 441 "Impozitul pe profit" are funcția contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Debitul**

acestui cont reflectă sumele virate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și relectă obligațiile față de stat privind impozitul pe profit, sau debitor și relectă sume virate în plus față de cele datorate efectiv.

Contul 442 "Taxa pe valoare adăugată" este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoare adăugată. **Taxa pe valoare adăugată** (T.V.A.) este un impozit indirect care se plătește statului de către toate persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă, bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Deoarece, acestea trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare și plată a taxei pe valoare adăugată.

Taxa pe valoare adăugată nu afectează cheltuielile, veniturile și rezultatele, ci numai conturile de terți, calculându-se la valoarea facturilor de vânzare și a celor de cumpărare. Taxa pe valoare adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numește **taxa pe valoare adăugată -colectată**, iar cea care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numește **taxa pe valoare adăugată -deductibilă**, deoarece ea se plătește furnizorilor odată cu valoarea facturilor și urmează a fi dedusă din taxa pe valoare adăugată colectată. Astfel că numai diferența între taxa pe valoare adăugată colectată și cea deductibilă se cuvine și se virează la bugetul de stat.

Pentru evidențierea distinctă a taxei pe valoare adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: 4423 "T.V.A. de plată", 4424 "T.V.A. de recuperat", 4426 "T.V.A. deductibilă", 4427 "T.V.A. - colectată".

Contul 4423 "T.V.A. de plată" are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare și T.V.A. deductibilă. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. **Soldul** creditor reflectă taxa pe valoare adăugată exigibilă de plată.

Contul 4424 "T.V.A. de recuperat" are funcție contabilă de cont **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoare adăugată colectată mai mică și taxa pe valoare adăugată deductibilă mai mare (în cazul efectuării de exporturi sau alte situații prevăzute de lege). **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoare adăugată încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare, sau taxa pe valoare adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoare adăugată de plată. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă T.V.A. de recuperat de la bugetul de stat.

Contul 4426 "T.V.A. deductibilă" este utilizat pentru evidențierea taxei pe valoare adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de întreprindere, deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont cu funcție contabilă de cont de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoare adăugată deductibilă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele deductibile din taxa pe valoare adăugată colectată, precum și sumele reprezentând T.V.A. deductibilă ce depășesc taxa pe valoare adăugată colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului. La sfârșitul perioadei de gestiune nu prezintă sold.

Contul 4427 "T.V.A. colectată" este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului statului, reprezentând taxa pe valoare adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, prestațiilor de servicii sau executărilor de lucrări. Este cont cu funcție contabilă de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în timpul lunii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă. La sfârșitul perioadei de gestiune, de regulă, nu prezintă sold.

Contul 444 "Impozitul pe salarii" este utilizat pentru evidențierea impozitelor datorate statului, provenind din:

impozitul pe salarii, impozitul aplicat asupra plăților efectuate din asigurările sociale, impozitele pe sumele plătite colaboratorilor, impozitul reținut potrivit legii pentru orice plăți efectuate către salariați, precum și impozitul suplimentar datorat de întreprinderi pentru depășirea fondului de salarii admisibil. Are funcție contabilă de cont de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă impozitele menționate datorate bugetului de stat. **Debitul** acestui cont reflectă impozitele virate bugetului de stat. **Soldul** acestui cont reflectă impozitele datorate bugetului de stat.

Contul 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă: sumele restituite de la bugetul statului, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe și vărsăminte; impozite pe clădiri datorate bugetului de stat; valoarea altor impozite, taxe, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat, sau bugetului local, precum și impozitul de dividende datorat. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe vărsăminte. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă sumele datorate bugetului de stat, sau debitor și reflectă sumele virate în plus cu acest titlu.

6.4.2.4 Alte conturi de obligații

Din această grupă, mai importante sunt conturile: 457 "Dividendele de plată", 462 "Creditori de verși", 477 "Diferențe de conversie pasiv".

Contul 457 "Dividende de plată" este utilizat pentru evidențierea cotelor-părți din profit convenite asociaților și acționarilor pentru aportul adus la capitalul social. Este cont cu funcție contabilă de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților. **Debitul** acestui cont reflectă plățile acționarilor sau asociaților, precum și impozitele pe dividende reținut de unitatea patrimonială. **Soldul**

acestui cont este creditor și reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Contul 462 "Creditori diverși" este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate terților pe bază de titluri executorii, sau față de terți provenind din alte operații. Are funcție contabilă de pasiv. Creditul acestui cont reflectă datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament, debitul acestui cont reflectă plata datoriilor privind achiziționarea titlurilor de plasament, precum și sconturile obținute de la creditori. Soldul acestui cont este creditor și reflectă obligațiile întreprinderii față de terți.

Contul 477 "Diferențe de conversie pasiv" este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar între data de intrare a creanțelor și datoriile exprimate în devize și data închiderii exercițiului financiar. Are funcție contabilă de cont de pasiv, Creditul acestui cont reflectă diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma creșterii cursului valutar al creanțelor exprimate în devize și diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în devize. Debitul acestui cont reflectă sumele înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului anterior. Soldul acestui cont reflectă diferențele de conversie pasiv.

Exemple de utilizare a conturilor de terți:

84. Se primește factura furnizorului privind aprovizionarea cu materii prime în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoare adăugată este de 18%.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ "Materii prime", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea stocurilor de materii prime din întreprindere, modificarea elementului de activ "T.V.A. deductibilă" în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea T.V.A. deductibilă, precum și modificarea elementului de pasiv "Furnizori", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea obligației față de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii.

Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Materii prime", "T.V.A. deductibilă", și "Furnizori". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Materii prime" se va debita cu majorarea de activ, contul "T.V.A. deductibilă" se va debita cu majorarea de activ, iar contul "Furnizori" se va credita cu majorarea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%	=	401 "Furnizori"	1.770.000 lei
300 "Materii prime"			1.500.000 lei
4426 "T.V.A. deductibilă"			270.000 lei

85. Se plătește furnizorul din disponibilul existent în contul întreprinderii de la bancă.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ "Conturi curente la bănci" (sold debitor) ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul întreprinderii și totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv "Furnizori" ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de furnizori. Operația va fi înregistrată în conturile: "Conturi curente la bănci" și "Furnizori". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Conturi curente la bănci" se va credita cu micșorarea de activ, iar contul "Furnizori" se va debita cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401 "Furnizori"	=	512 "Conturi curente la bănci"	1.770.000 lei
-----------------	---	--------------------------------	---------------

86. Se înregistrează factura privind aprovizionarea cu materiale consumabile în valoare de 500.000 lei. Taxa pe valoare adăugată este de 18%.

Această operație economică produce modificarea elementelor patrimoniale de activ: "Materiale consumabile" și "T.V.A. deductibilă" în sensul creșterii și totodată modificarea elementului de pasiv "Furnizori", tot în sensul creșterii, ceea ce

semnifică majorarea stocului de materiale consumabile din unitate și a taxei pe valoarea adăugată-deductibilă, aferentă, și respectiv, majorarea obligației de plată față de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: "Materiale consumabilă", "T.V.A. deductibilă" și "Furnizori". Conturile "Materiale consumabile" și "T.V.A. deductibilă" fiind conturi de activ se vor **debita**, iar contul "Furnizori" fiind cont depasiv se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	401 "Furnizori"	590.000 lei
301 "Materiale consumabile"			500.000 lei
4426 "T.V.A. deductibilă"			90.000 lei

Pentru plata obligației față de furnizor se emite un bilet de ordin în favoarea acestuia.

Această operație economică, are ca efect micșorarea elementului de pasiv "Furnizori" ceea ce semnifică diminuarea obligației de plată față de furnizori și concomitent, majorarea elementului de pasiv "Efecte de plată", ceea ce semnifică creșterea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Furnizori" și "Efecte de plată". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Furnizori" se va debita cu micșorarea obligației față de furnizori, iar contul "Efecte de plată" se va credita cu majorarea obligației de plată prin efecte comerciale.

Formula contabilă este următoarea:

401 "Furnizori"	=	403 "Efecte de plată"	- 590.000 lei
-----------------	---	-----------------------	---------------

88. După 24 de zile de la semnarea biletului de ordin în favoarea furnizorului de la operația 85 se scontează efectul comercial. Plata se face din contul curent al întreprinderii. Diferența în plus percepută de bancă este de 23.600 lei,

calculată la nivel de 5% pentru cele 24 de zile de la semnarea efectului și 30 de zile termenul prevăzut.

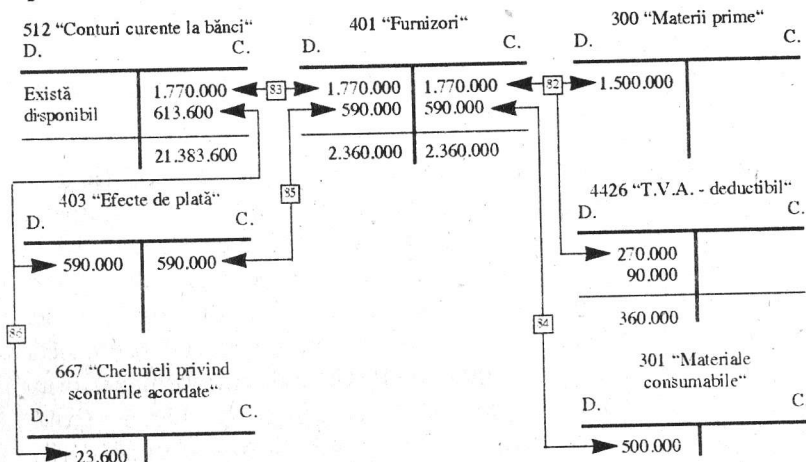
$$\frac{590.000 \text{ lei} \times 5\% \times 24 \text{ zile}}{30 \text{ zile}} = 23.600 \text{ lei}$$

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: "Efecte de plată", element pasiv, care se modifică în sensul scăderii ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale; "Cheltuieli privind sconturile acordate", element de activ care se modifică în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere prin plata sconturilor calculate; "Conturi curente la bănci" (sold debitor), element de activ, care se modifică în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Efecte de plată", "Cheltuieli privind sconturile acordate" și "Conturi curente la bănci". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Efecte de plată" se va debita cu micșorarea de pasiv, contul "Cheltuieli privind sconturile acordate" se va debita cu majorarea de activ, iar contul "Conturi curente la bănci" (sold debitor) se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este deci, următoarea:

%	=	512 "Conturi curente la bănci"	613.600 lei
403 "Efecte de plată"			590.000 lei
667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"			23.600 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu furnizorii se prezintă astfel:



89. Se vând produse finite (din stoc) în valoare de 4.800.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%.

Această operație economică va produce modificarea elementelor de activ "Clienți" în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea bunurilor livrate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă și totodată, produce modificarea elementelor de pasiv "Venituri din vânzarea produselor finite" și "T.V.A. colectată", de asemenea, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea veniturilor obținute de întreprindere din vânzarea produselor finite și respectiv a taxei pe valoarea adăugată, colectată de la clienți. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Clienți", "Venituri din vânzarea produselor finite" și "T.V.A. - colectată". Contul "Clienți" fiind cont de activ se va **debita** cu creșterea de activ, iar conturile "Venituri din vânzarea produselor finite" și T.V.A. - colectată, fiind conturi de pasiv, se vor **credita** cu creșterile de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411 "Clienți"	=	%	5.684.000 lei
		701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	4.800.000 lei
		4427 "T.V.A. - colectată"	884.000 lei

90. Se descarcă gestiunea privind produsele finite vândute (din stoc).

Scoaterea din evidență a produselor finite vândute se face, de regulă, prin formula contabilă inversă celei de intrare în gestiune, respectiv:

711 "Venituri din producția stocată"	=	345 "Produse finite"
--------------------------------------	---	----------------------

la valoarea cu care au intrat în gestiune.

Deoarece la sfârșitul anului anterior contul "Venituri din producția stocată" s-a închis prin contul de rezultate, în anul curent, în momentul vânzării stocului de produse, contul "Venituri din producția stocată" nu mai există, iar formula contabilă de închidere este următoarea:

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	=	345 "Produse finite" - 4.800.000 lei
---	---	--------------------------------------

adică la prețul de gestiune.

91. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ "Clienți", ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță asupra clienților și totodată, majorarea elementului de activ "Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate. Contul "Clienți" se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul "Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creșterea de activ.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

512 "Conturi curente la bănci"	=	411 "Clienți" - 5.684.000 lei
--------------------------------	---	-------------------------------

92. Se vând semifabricatele din stoc în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%. În urma analizei contabile efectuată asemănător operației nr.86 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

411 "Clienți"	=	%	- 1.180.000 lei
		702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"	- 1.000.000 lei
		4427 "T.V.A. - colectată"	- 180.000 lei

93. Se descarcă gestiunea de semifabricate (din stoc) vândute, la prețul la care sunt înregistrate în gestiunea întreprinderii.

Înregistrarea se face asemănător operației nr.90. Formula contabilă este următoarea:

702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"	=	341 "Semifabricate"	- 1.000.000 lei
--	---	---------------------	-----------------

94. Se înregistrează acceptarea de către clienți a unei trate (efect comercial) pentru suma de 1.180.000 lei

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: o scădere la elementul de activ "Clienți", ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra clientului, și o creștere la elementul de activ "Efecte de primit" ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță prin efecte comerciale. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: "Clienți" și "Efecte de primit". potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Clienți" se va credita cu micșorarea de activ, iar contul "Efecte de primit" se va debita cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

413 "Efecte de primit"	=	411 "Clienți"	- 1.180.000 lei
------------------------	---	---------------	-----------------

95. Se primește efectul comercial de la client.

Această operație economică va modifica elementul de activ "Valori de încasat" în sensul creșterii și totodată, va modifica

elementul de activ "Efecte de primit" în sensul scăderii. Operația se va înregistra în conturile "Valori de încasat" și "Efecte de primit". Contul "Valori de încasat" se va debita cu creșterea de activ, iar contul "Efecte de primit" se va credita cu scăderea de activ. Astfel, formula contabilă este:

511 "Valori de încasat"	=	413 "Efecte de primit"	- 1.180.000
-------------------------	---	------------------------	-------------

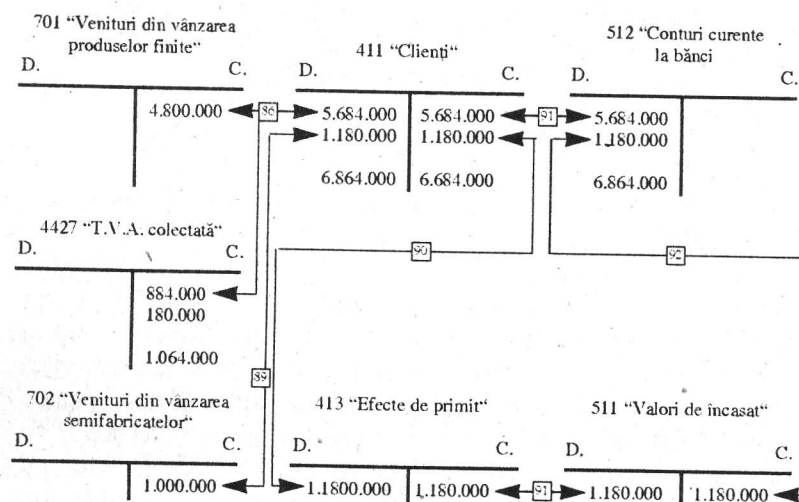
96. Se depune la bancă efectul comercial și se încasează contravaloarea lui.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ "Conturi curente la bănci", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și totodată, modificarea altui element de activ "Valori de încasat", în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea sumelor de încasat. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Conturi curente la bănci" se va debita cu majorarea de activ, iar contul "Valori de încasat" se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512 "Conturi curente la bănci"	=	511 "Valori de încasat"	- 1.180.000 lei
--------------------------------	---	-------------------------	-----------------

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu clienții se prezintă, astfel:



Cu ocazia aprovizionării de materii prime și materiale la valoarea facturii furnizorilor s-a calculat taxa pe valoarea adăugată care s-a plătit furnizorilor odată cu valoarea mărfurilor. Aceasta se cuvine statului și nu furnizorilor, fapt pentru care ea urmează să fie scăzută din taxa pe valoarea adăugată calculată asupra facturii clienților și care se colectează de la aceștia odată cu încasarea bunurilor vândute. Astfel în cele două conturi de T.V.A. există următoarea situație:

4426 "T.V.A. deductibilă"		4427 "T.V.A. colectată"	
D.	C.	D.	C.
82	270.000		884.000
84	90.000		180.000
	360.000		1.064.000

La sfârșitul lunii pentru stabilirea diferențelor de T.V.A., "T.V.A. de plată", sau "T.V.A. de încasat" se procedează la regularizarea taxei pe valoarea adăugată, astfel:

97. Se închide contul "T.V.A. deductibilă"

Această operație produce o scădere la elementul de activ "T.V.A. deductibilă" ceea ce semnifică diminuarea T.V.A. - deductibilă și concomitent, o scădere la elementul de pasiv "T.V.A. colectată" ceea ce semnifică micșorarea "T.V.A.-colectată" cu valoarea T.V.A.-deductibilă. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului "T.V.A. deductibilă", iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv "T.V.A. colectată".

Formula contabilă este următoarea:

$$4427 \text{ "T.V.A. colectată"} = 4426 \text{ "T.V.A. deductibilă"} - 360.000 \text{ lei}$$

După această operație contul 4426 "T.V.A. deductibilă" s-a închis, nu mai prezintă sold, iar contul "T.V.A. colectată" prezintă pe credit T.V.A. colectată și pe debit T.V.A. deductibilă. Diferența dintre totalul sumelor creditoare și totalul sumelor debitoare este T.V.A. de plată.

98. Se închide contul T.V.A. colectată.

Această operație produce ca efect scăderea elementului de pasiv "T.V.A. colectată" și creșterea elementului de pasiv "T.V.A. de plată", ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat de a-i plăti taxa pe valoarea adăugată. Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: "T.V.A. colectată" și "T.V.A. de plată". Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "T.V.A. colectată", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului "T.V.A. de plată".

Formula contabilă este următoarea:

$$4427 \text{ "T.V.A. colectată"} = 4423 \text{ "T.V.A. de plată"} - 704.000 \text{ lei}$$

99. Se plătește statului taxa pe valoare adăugată.

Această operație produce scăderea elementului de activ "Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă și

concomitent, scăderea elementului de pasiv "T.V.A. de plată", ceea ce semnifică micșorarea obligației față de stat privind plata taxei pe valoarea adăugată. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului "Conturi curente la bănci, iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului "T.V.A. de plată"

Formula contabilă este următoarea:

4423 "T.V.A. de plată"	=	512 "Conturi curente la bănci"	-704.000 lei
------------------------	---	--------------------------------	--------------

Înregistrarea operațiilor economice privind regularizarea taxei pe valoarea adăugată, în ordine sistematică, se prezintă astfel:

4426 "T.V.A. deductibil"		4427 "T.V.A. colectată"	
D.	C.	D.	C.
82 270.000	360.000	83 660.000	88 4.000
84 90.000		84 704.000	180.000
	360.000		1.064.000
	360.000		1.064.000

512 "Conturi curente la bănci"		4423 "T.V.A. de plată"	
D.	C.	D.	C.
Există disponibil	704.000	85 704.000	704.000

100. Se înregistrează vânzarea la export a unor produse finite în valoare de 5.000\$. Cursul oficial al dolarului este de 1.400 lei.

Conversie: $5.000\$ \times 1.400 \text{ lei} = 7.000.000 \text{ lei}$.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operațiilor de vânzare înregistrate (oper. 87), cu deosebirea că pentru vânzările la export nu se calculează taxa pe valoarea adăugată.

Deci, formula contabilă este următoarea:

411 "Clienți"	=	701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	- 7.000.000 (5.000 USD)
---------------	---	---	-------------------------

101. Se descarcă gestiunea de produse finite vândute.

Înregistrarea se face semănător operației nr.90.

Formula contabilă este următoarea:

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	=	345 "Produse finite"	- 7.000.000 lei
---	---	----------------------	-----------------

102. Se înregistrează vânzarea la export a unor produse finite în valoare de 50.000 D.M. Cursul oficial al mărcii este de 800 lei.

Conversie: $50.000 \text{ D.M.} \times 800 \text{ lei} = 40.000.000 \text{ lei}$.

Formula contabilă este următoarea:

411 "Clienți"	=	401 "Furnizori"	- 40.000.000 (50.000 DM)
---------------	---	-----------------	--------------------------

103. Se descarcă gestiunea de produse finite vândute.

Formula contabilă este următoarea:

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	=	345 "Produse finite"	- 40.000.000 lei
---	---	----------------------	------------------

104. Se cumpără de la furnizori externi materii prime în valoare de 10.000\$. Cursul oficial al dolarului este de 1.400 lei.

Conversie: $10.000\$ \times 1.400 \text{ lei} = 14.000.000 \text{ lei}$

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operațiilor de aprovizionare (oper.82.)

Formula contabilă este deci, următoarea:

300 "Materii prime"	=	401 "Furnizori"	- 14.000.000 (10.000 USD)
---------------------	---	-----------------	---------------------------

105. Se înregistrează cumpărarea de materiale diverse de la furnizori externi în valoare de 80.000 D.M. Cursul oficial al mărcii este de 800 lei.

Conversie: 80.000 D.M. x 800 lei = 64.000.000 lei

Formula contabilă este următoarea:

301 "Materiale consumabile"	=	401 "Furnizori"	- 64.000.000 lei (80.000 D.M.)
-----------------------------	---	-----------------	-----------------------------------

Până la sfârșitul anului nu au fost încasate creanțele și, nu au fost plătite datoriile.

Cursul oficial al celor două devize a fost în creștere, astfel:

1\$ de la 1.400 lei, la 1.500 lei;

1 D.M. de la 800 lei, la 900 lei.

106. Se recalculează creanța de la operația 100, la cursul oficial al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență favorabilă de 500.000 lei.

Calcul:

5.000 \$ x 1.500 lei = 7.500.000 lei

5.000 \$ x 1.400 lei = 7.000.000 lei

Diferență + 500.000 lei : 1.500 lei/\$ = 333,3 \$

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ "Clienți" în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea drepturilor de creanță asupra clienților externi de a încasa în plus diferența de conversie și totodată, modificarea elementului de pasiv "Diferențe de conversie pasiv" în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea diferențelor de curs valutar favorabile. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: "Clienți" și "Diferențe de conversie pasiv". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Clienți" se va debita cu diferența favorabilă, iar contul "Diferențe de conversie pasiv", se va credita cu diferență favorabilă.

Formula contabilă este următoarea:

411 "Clienți"	=	477 "Diferențe de conversie pasiv"	- 500.000 lei (333,3 USD)
---------------	---	------------------------------------	------------------------------

Se recalculează creanța de la operația 102 la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență favorabilă de 5.000.000 lei.

Calcul:

50.000 D.M. x 900 lei = 45.000.000 lei

50.000 D.M. x 800 lei = 40.000.000 lei

Diferența + 5.000.000 lei : 900 lei/D.M. = 5.555,5 D.M.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației precedente.

Formula contabilă este, următoarea:

411 "Clienți"	=	477 "Diferențe de conversie pasiv"	- 5.000.000. lei (5.555,5 D.M.)
---------------	---	------------------------------------	------------------------------------

108. Se recalculează datoria de la operația 104 la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență nefavorabilă de 1.000.000 lei.

Calcul:

10.000 \$ x 1.500 lei = 15.000.000 lei

10.000 \$ x 1.400 lei = 14.000.000 lei

Diferența = 1.000.000 lei : 1.500 lei = 666,6 \$

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv "Furnizori" ceea ce semnifică creșterea obligației de a plăti furnizorilor o diferență de 1.000.000 lei, și totodată, o modificare în sensul creșterii la elementul de activ "Diferențe de conversie activ" ceea ce semnifică creșterea diferențelor nefavorabile din conversia devizelor. Conturile în care se înregistrează operația economică, sunt: "Diferențe de

conversie activ" și "Furnizori". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Diferențe de conversie activ" se debitează cu creșterea de activ, iar contul "Furnizori" se creditează cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

476 "Diferențe de conversie activ"	=	401 "Furnizori"	- 1.000.000 lei (666.6 USD)
------------------------------------	---	-----------------	--------------------------------

109. Se recalculează datoria de la operația 105, la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează diferența nefavorabilă de 8.000.000 lei.

Calcul:

$$80.000 \text{ D.M.} \times 900 \text{ lei} = 72.000.000 \text{ lei}$$

$$80.000 \text{ D.M.} \times 800 \text{ lei} = 64.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferența} + 8.000.000 \text{ lei: } 900 \text{ lei} = 8.888,8 \text{ D.M.}$$

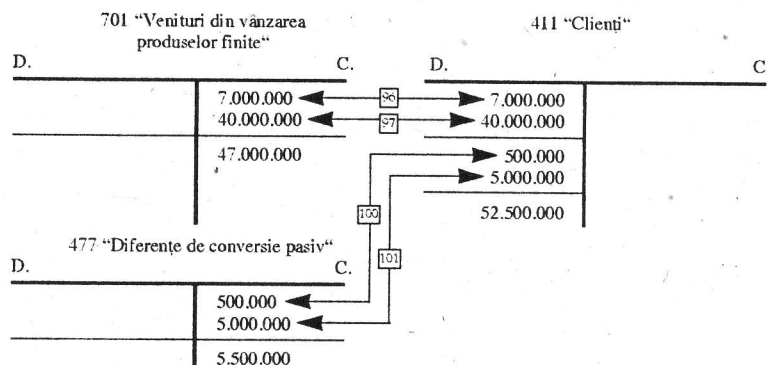
Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației precedente.

Formula contabilă este următoarea:

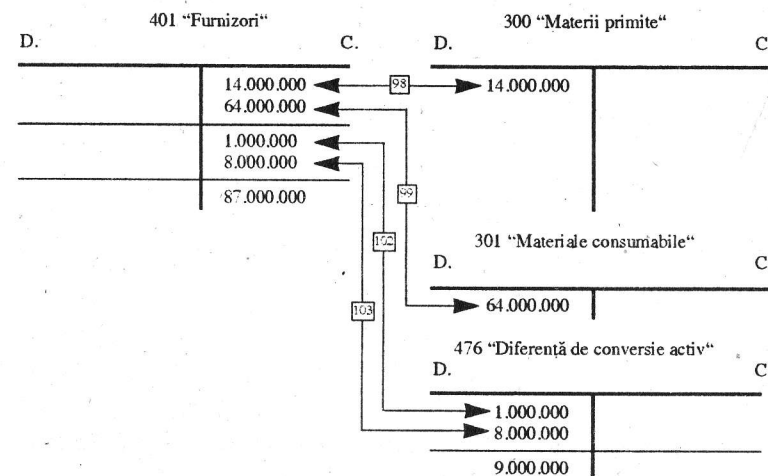
476 "Diferențe de conversie activ"	=	401 "Furnizori"	- 8.000.000 lei (8888,8 D.M.)
------------------------------------	---	-----------------	----------------------------------

În ordine sistematică înregistrarea operațiilor economice privind diferențele de conversie activ și pasiv se prezintă astfel:

A. Creșteri de creanțe = Diferențe de conversie pasiv



B. Creșteri de obligații = Diferențe de conversie activ



6.5 Conturile de trezorerie

Trezoreria este ansamblul operațiilor financiare făcute de unitatea patrimonială în scopul obținerii mijloacelor bănești necesare desfășurării în bune condiții a activității economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind, în mare: conturi de disponibilități bănești, conturi de plasament de trezorerie și alte conturi.

6.5.1 Conturile de disponibilități bănești

Disponibilitățile bănești se păstrează în caseria proprie și în conturi curente și de disponibil la bănci. Atât disponibilitățile în numerar din caserie, cât și cele păstrate în conturi la bănci, pot fi: în lei și în devize (monede străine).

6.5.1.1 Conturile de disponibilități bănești la bănci.

Principalele conturi de disponibilități bănești în conturi la bănci sunt: 511 "Valori de încasat", 512 "Conturi curente la bănci", 518 "Dobânzi", 519 "Credite bancare pe termen scurt".

Contul 511 "Valori de încasat" este utilizat pentru evidențierea valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți pentru bunurile livrate, licențele executate și serviciile prestate de întreprindere. Are funcție contabilă de cont **activ**. În **debitul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale primite de la clienți. În **creditul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor încasate, precum și valoarea sconturilor acordate. Prezintă sold **debitor** care reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale existente în stoc și neîncasate (neajunse la scadență).

Contul 512 "Conturi curente la bănci" este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în lei și devize aflate în conturi la bănci, a carnetelor de cecuri cu limită de sumă, precum și a sumelor în curs de decontare. Are funcție contabilă de cont **bifuncțional**. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele depuse din casieria întreprinderii, precum și sumele încasate de la diverse persoane juridice (întreprinderii și instituții). În **creditul** acestui cont se reflectă sumele virate în contul diverselor persoanelor juridice pentru plata obligațiilor create. Prezintă sold **debitor** care reflectă disponibilitățile existente în conturi la bănci, sau sold **creditor** care reflectă creditul acordat de bănci.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 521 "Conturi curente la bănci" funcționează următoarele subconturi: 5121 "Disponibil la bancă în lei", 5124 "Disponibil la bancă în devize", 5125 "Sume în curs de decontare", 5126 "Carnete de cecuri cu limită de sumă".

Contul 518 "Dobânzi" este utilizat pentru evidențierea dobânzilor de plătit, precum și a dobânzilor de încasat aferente creditelor primite de la bănci, respectiv, disponibilităților aflate în conturile curente. Are funcție contabilă de cont **bifuncțional**. **Debitul** acestui cont reflectă dobânzile de primit aferente disponibilităților aflate în conturile curente, precum și dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite. **Creditul** acestui cont reflectă dobânzile de plătit aferente creditelor primite de la

bănci în conturile curente, precum și pe cele încasate, aferente disponibilităților din conturile curente. **Soldul** poate fi debitor și reflectă dobânzile de primit, sau **creditor** și reflectă dobânzile de plătit.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 518 "Dobânzi" se deschid două subconturi: 5186 "Dobânzi de plătit" și 5187 "Dobânzi de primit".

Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt" este utilizat pentru evidențierea creditelor acordate de bănci pe termen scurt (de sub un an). Are funcție contabilă de cont **pasiv**. În **creditul** acestui cont se reflectă creditele bancare acordate de bănci pentru nevoi temporare. În **debitul** acestui cont se reflectă creditele pe termen scurt restituite băncilor finanțatoare. **Soldul** este creditor și reflectă credite pe termen scurt nerambursabile, încă.

6.5.1.2. Conturile de disponibilități în caserie

Disponibilitățile bănești din întreprindere se găsesc sub forma numeralului existent în caserie și sub forma altor valori. În acest scop sunt utilizate conturile sintetice: 531 "Casa" și 532 "Alte valori".

Contul 531 "Casa" este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în numerar, în lei și în devize, ca urmare a operațiilor de încasări și plăți. Are funcție contabilă de cont **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă ridicările de numerar de la bancă, precum și încasările directe în numerar. **Creditul** acestui cont reflectă depunerile de numerar în cont la bancă, precum și plățile în numerar efectuate direct din caserie. **Soldul** este debitor și reflectă numerarul existent în casieria întreprinderii.

Contul 532 "Alte valori" este utilizat pentru evidențierea acelor valori existente în întreprindere sub forma timbrelor fiscale și poștale, biletelor de călătorie, bilete de tratament și odihnă, etc., precum și a mișcării acestora, ca urmare a

procurării și folosirii lor. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea elementelor menționate achiziționate. **Creditul** reflectă valoarea acelorași elemente folosite (consumate). **Soldul** este debitor și reflectă alte valori existente în întreprindere.

6.5.2. Conturile de acreditive și avansuri de trezorerie

Principalele conturi sintetice din această grupă sunt: 541 „Acreditive” și 542 „Avansuri de trezorerie”.

Contul 541 „Acreditive” este utilizat pentru evidențierea sumelor în lei sau în devize separate din contul de disponibil al întreprinderii la bănci pe numele unei terțe persoane, în vederea efectuării unor plăți. Are funcție contabilă de cont activ. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele la bancă depuse la dispoziția terților. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele plătite efectiv terților, sau restituite unității patrimoniale ca urmare a încetării valabilității plății (folosirii acreditivului). **Soldul** acestui cont reflectă acreditive deschise la bănci, existente.

Contul 542 „Avansuri de trezorerie” este utilizat pentru evidențierea sumelor încredințate unor persoane împuternicite de unitatea patrimonială, în vederea efectuării unei plăți în favoarea acesteia. Este cont cu funcție contabilă de activ. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele acordate în numerar unei persoane fizice. În **creditul** acestui cont se reflectă plățile efectuate din avansuri de trezorerie, plata diverselor bunuri achiziționate, cheltuieli de deplasări, detașări, transferări, plățile pentru alte lucruri executate sau servicii prestate. Prezintă sold debitor care reflectă avansuri de trezorerie acordate și nejustificate.

Exemple de utilizare a unor conturi menționate.

110. Pentru soldul debitor al contului 512 „Conturi curente la bănci”, în semestrul I al anului s-au calculat dobânzi în sumă de 150.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ „Dobânzi de primit” în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea sumelor cuvenite întreprinderii, și totodată, modificarea elementului de pasiv „Venituri din dobânzi”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea veniturilor financiare obținute de întreprindere din dobânzi. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Dobânzi de primit” și „Venituri din dobânzi”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Dobânzi de primit” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Venituri din dobânzi” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

5187 „Dobânzi de primit”	=	766 „Venituri – din dobânzi”	150.000 lei
--------------------------	---	------------------------------	-------------

111. Se încasează dobânzile cuvenite.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), ceea ce semnifică creșterea disponibilităților în contul întreprinderii de la bancă și totodată, micșorarea elementului de activ „Dobânzi de primit” ceea ce semnifică scăderea dreptului întreprinderii privind dobânzile. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci”, fiind cont de activ, se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Dobânzi de primit” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512 „Conturi curente la bănci”	=	5187 „Dobânzi de – primit”	150.000 lei
--------------------------------	---	----------------------------	-------------

112. Pentru soldul creditor al contului „Conturi curente la bănci”, în semestrul II al anului, s-au calculat dobânzile în sumă de 80.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanț: „Cheltuieli privind dobânzile”, din activul bilanțului, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor și „Dobânzi de plătit”, din pasivul bilanțului, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea obligației de plată a dobânzilor. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” și „Dobânzi de plătit”.

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul de activ „Cheltuieli privind dobânzile” se va debita, iar contul de pasiv „Dobânzi de plătit” se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	5186 „Dobânzi – de plătit”	80.000 lei
------------------------------------	---	----------------------------	------------

113. Se plătesc dobânzile.

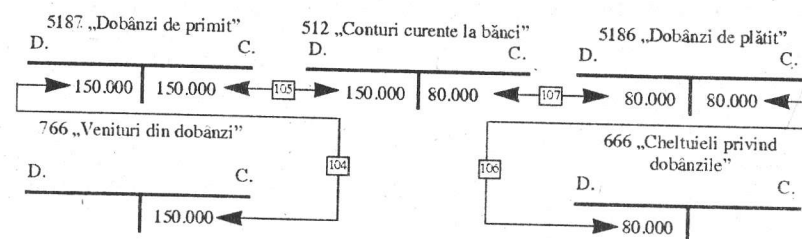
Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor) ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii și concomitent, o scădere la elementul de pasiv „Dobânzi de plătit”, ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată privind dobânzile.

Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” se va credita, iar contul „Dobânzi de plătit” se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

5186 „Dobânzi de plătit”	=	512 „Conturi curente la bănci”	80.000 lei
--------------------------	---	--------------------------------	------------

În ordine sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind dobânzile la contul curent, se prezintă astfel:



114. Se plătește un furnizor în sumă de 500.00 lei, dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă.

Această operație economică produce ca efect modificarea elementului de pasiv „Furnizori”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea obligației față de furnizori și concomitent, modificarea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică, majorarea obligației față de bancă de a restitui creditul primit. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” se va credita cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401 „Furnizori”	=	519 „Credite bancare pe termen scurt”	500.000 lei
-----------------	---	---------------------------------------	-------------

115. Se înregistrează dobânda la creditul pe termen scurt primit în sumă de 100.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ „Cheltuieli privind dobânzile”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor la credite și, modificarea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea obligațiilor față de bancă privind dobânda la creditul acordat. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt:

„Cheltuieli privind dobânzile” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Cheltuieli privind dobânzile” fiind cont de activ, se va debita, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind cont de pasiv se va credita. Astfel, formula contabilă este următoarea:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	519 „Credite bancare pe termen scurt”	- 100.000 lei
------------------------------------	---	---------------------------------------	---------------

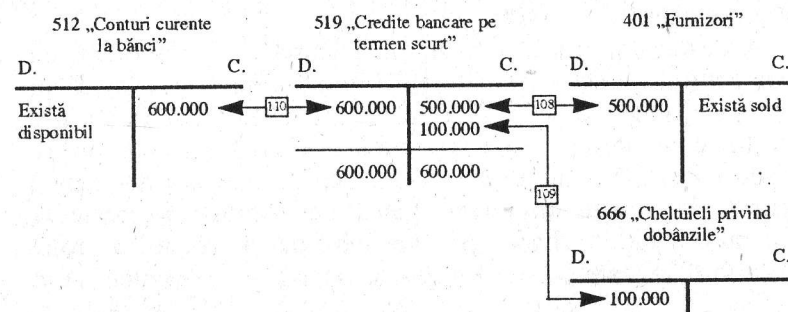
116. La scadență se restituie creditul bancar pe termen scurt și se plătește dobânda cuvenită.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și concomitent, scăderea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, ceea ce semnifică micșorarea obligației față de bancă privind creditul primit, inclusiv dobânda cuvenită. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Conturi curente la bănci” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu diminuarea de activ, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” se va debita cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

519 „Credite bancare pe termen scurt”	=	512 „Conturi curente la bănci”	- 600.000 lei
---------------------------------------	---	--------------------------------	---------------

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor privind creditele bancare pe termen scurt se prezintă, astfel:



117. Se cumpără timbre poștale și fiscale în valoare de 24.000 lei, plătite în numerar:

Această operație economică va produce scăderea elementului de activ „Casa”, ceea ce semnifică diminuarea numeralului existent în caseria întreprinderii și totodată, creșterea elementului de activ „Alte valori”, ceea ce semnifică majorarea altor valori sub forma timbrelor poștale și fiscale din întreprindere. Operația se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Contul „Casa” fiind cont de activ și înregistrând o scădere se va debita, iar contul „Alte valori” fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va debita.

Formula contabilă este următoarea:

532 „Alte valori”	=	531 „Casa”	- 24.000 lei
-------------------	---	------------	--------------

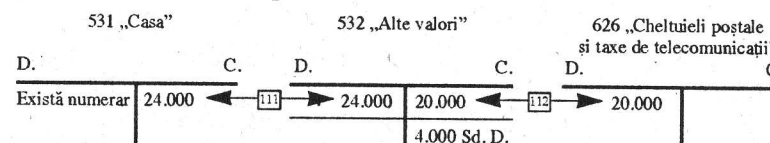
118. Se utilizează timbre poștale și fiscale în valoare de 20.000 lei.

Această operație economică va produce modificări la următoarele elemente din bilanț: „Alte valori” și „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”. La elementul „Alte valori” se va produce o scădere prin utilizarea lor în efectuarea corespondenței întreprinderii iar la elementul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” se va produce o creștere prin includerea în cheltuieli a contravalorii timbrelor utilizate. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” și „Alte valori”. Contul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Alte valori” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	=	532 „Alte valori”	- 20.000 lei
---	---	-------------------	--------------

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice privind alte valori se prezintă, astfel:



119. În vederea aprovizionării cu un anumit material, se deschide un acreditiv pe numele furnizorului, în sumă de 300.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acreditiv” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea acreditivelor deschise în numele unei terțe persoane și concomitent, modificarea unui alt element tot de activ. „Conturi curente la bănci” (sold debitor) în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acreditiv” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Acreditiv” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$541 \text{ „Acreditiv”} = 512 \text{ „Conturi curente la bănci”} - 300.000 \text{ lei}$$

120. Se primesc materiale de la furnizori în sumă de 275.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător celorlalte operații privind aprovizionarea cu materii prime și materiale.

Formula contabilă este următoarea:

$$301 \text{ „Materiale consumabile”} = 401 \text{ „Furnizori”} - 275.000 \text{ lei}$$

121. Se plătește din acreditivul deschis, contravaloarea materialelor primite de la furnizor. Totodată, se închide acreditivul.

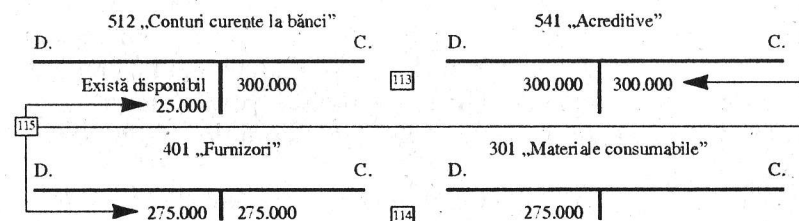
Această operație economică produce modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Furnizori”, element de pasiv, în sensul micșorării, ceea ce semnifică scăderea obligației față de furnizor; „Acreditiv”, element de activ, în sensul micșorării, ceea ce semnifică scăderea acreditivului deschis în numele furnizorului; „Conturi curente la bănci”, element de activ, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă, cu diferența dintre acreditivul deschis și cel utilizat. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași

denumire cu elemente de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Acreditiv” se va credita cu micșorarea de activ, contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va debita cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 541 \text{ „Acreditiv”} - 300.000 \text{ lei} \\ 401 \text{ „Furnizori”} & & - 275.000 \text{ lei} \\ 512 \text{ „Conturi curente la bănci”} & & - 25.000 \text{ lei} \end{array}$$

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind utilizarea acreditivelor se prezintă astfel:



6.5.3. Conturile privind titlurile de plasament

Titlurile de plasament reprezintă documente de valoare cumpărate în scopuri comerciale, deci pentru a fi vândute într-un timp relativ scurt, altor unități sau persoane, în vederea obținerii unui câștig imediat, din diferența de prețuri, între prețul de vânzare și cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acțiunile, obligațiunile, efectele comerciale (trate, bilete de ordin, etc.) cumpărate. Acestea pot fi cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare, în mod curent, când se utilizează termenul de cumpărare, sau pot fi cumpărate titluri emise și vândute de întreprindere, când se utilizează termenul de răscumpărare. Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.

O unitate patrimonială care cumpără sau răscumpără titluri de plasament în scopul revânzării sau anulării, utilizează următoarele conturi sintetice: 502 „Acțiuni proprii”, 503

„Acțiuni”, 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament”.

Contul 502 „Acțiuni proprii” este utilizat pentru evidențierea acțiunilor proprii răscumpărate de unitatea patrimonială de la acționari sau asociați. Are funcție contabilă de cont de activ. Debitul acestui cont reflectă costul acțiunilor proprii răscumpărate. Creditul acestui cont reflectă valoarea acțiunilor proprii revândute sau anulate. Soldul acestui cont este debitor și reflectă acțiunile proprii răscumpărate, existente.

Contul 503 „Acțiuni” este utilizat pentru evidențierea acțiunilor răscumpărate de pe piața hârtiilor de valoare în scop de revânzare. Are funcție contabilă de cont de activ. Pe debitul acestui cont se reflectă costul acțiunilor cumpărate. Pe creditul acestui cont se reflectă valoarea acțiunilor revândute. Prezintă sold debitor care reflectă valoarea acțiunilor cumpărate, existente.

Contul 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate” este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor emise de întreprindere în vederea obținerii de împrumuturi publice și răscumpărate de la obligatori (creditori). Este cont cu funcție contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă costul obligațiunilor emise și răscumpărate, precum și sumele încasate din difernțele favorabile între prețul de rambursare și valoarea de răscumpărare a titlurilor imediat negociabile. Creditul acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate, precum și diferențele nefavorabile dintre prețul de răscumpărare și prețul de rambursare a împrumutului din emisiunea de obligațiuni. Soldul este debitor și reflectă obligațiunile emise și răscumpărate existente (neanulate).

Contul 506 „Obligațiuni” este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei în scopul conservării acesteia, a obținerii unui venit sub formă de dobândă, sau pentru realizarea unui venit cu ocazia revânzării obligațiunilor. Este cont cu funcție contabilă

de activ. Debitul acestui cont reflectă costul obligațiunilor cumpărate. Creditul acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor rambursate sau revândute. Soldul este debitor și reflectă valoarea obligațiunilor existente, nerevândute.

Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament” este utilizat pentru evidențierea datoriei de plată pentru titlurile de plasament cumpărate. Are funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestui cont reflectă valoarea datorată, de vărsat pentru titlurile de plasament dobândite. Debitul acestui cont reflectă valoarea vărsată, datorată titlurile de plasament. Soldul acestui cont este creditor și reflectă valoarea de plată pentru titlurile de plasament.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

122. Se răscumpără un număr de 100 acțiuni la valoarea nominală de 5.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acțiuni proprii”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea valorii acțiunilor proprii răscumpărate, și totodată, modificarea elementului de activ „Casa”, în sensul diminuării, ceea ce semnifică scăderea numeralului din caseria unității. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni proprii” și „Casa”. Contul „Acțiuni proprii” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Casa” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

502 „Acțiuni proprii”	=	531 „Casa”	- 500.000 lei
-----------------------	---	------------	---------------

123. Se anulează cele 100 de acțiuni răscumpărate.

Această operație economică va produce o mișcare a elementului de activ „Acțiuni proprii” ceea ce semnifică diminuarea valorii acțiunilor proprii, și totodată, o micșorare a elementului de pasiv „Capital social”, ceea ce semnifică diminuarea capitalului unității. Contul „Acțiuni proprii” se va credita cu micșorarea de activ, iar contul „Capital social” se debita cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

101 „Capital social”	=	502 „Acțiunii proprii”	–	500.000 lei
----------------------	---	------------------------	---	-------------

124. Se cumpără de piața hârtiilor de valoare un număr de 300 de acțiuni la prețul de 5.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acțiuni” în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea valorii acțiunilor cumpărate și totodată, modificarea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament” în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea obligației de plată privind titlurile cumpărate. Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elemente de bilanț modificate. Contul „Acțiuni”, fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

503 „Acțiuni”	=	509 „Vărsăminte de efectuat – 1.500.000 lei pentru titluri de plasament”
---------------	---	--

125. Se plătesc acțiunile cumpărate.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț. Scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în cont la bancă și totodată, scăderea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, ceea ce semnifică micșorarea obligațiilor de plată privind titlurile de plasament. Conturile în care se va înregistra această operație economică sunt: „Conturi curente la bănci” și „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”. Contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament” se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”	=	512 „Conturi curente la bănci”	–	1.500.000 lei
--	---	--------------------------------	---	---------------

126. Se revinde un lot de 200 acțiuni din cele cumpărate, la prețul de 5.500 lei pe acțiuni.

Calcul:

$$200 \text{ acțiuni} \times 5.500 \text{ lei} = 1.100.000 \text{ lei}$$

$$200 \text{ acțiuni} \times 5.500 \text{ lei} = 1.100.000 \text{ lei}$$

$$\text{DIFERENȚA} = + 100.000 \text{ lei}$$

Această operație economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: în activul bilanțului, elementul „Acțiuni”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea valorii acțiunilor din întreprindere; în pasivul bilanțului la elementul „Venituri din titluri de plasament cedate”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea veniturilor financiare obținute de întreprindere din vânzarea titlurilor, și în activul bilanțului la elementul „Conturi curente la bănci”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea disponibilităților bănești în contul întreprinderii de la bancă. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni”, „Venituri din titluri de plasament cedate” și „Conturi curente la bănci”.

Contul „Acțiuni” se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Venituri din titluri de plasament cedate” se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512 „Conturi curente la bănci”	=	%	–	1.100.00 lei
		503 „Acțiuni”		1.000.000 lei
		764 „Venituri din titluri de plasament cedate”		– 100.000 lei

127. Se revinde restul de 100 de acțiuni. Prețul zilei la bursă este de 4.800 lei/acțiune.

Calcul:

$$100 \text{ acțiuni} \times 5.000 \text{ lei} = 500.000 \text{ lei}$$

$$100 \text{ acțiuni} \times 4.800 \text{ lei} = 480.000 \text{ lei}$$

$$\text{DIFERENȚA} = - 20.000 \text{ lei}$$

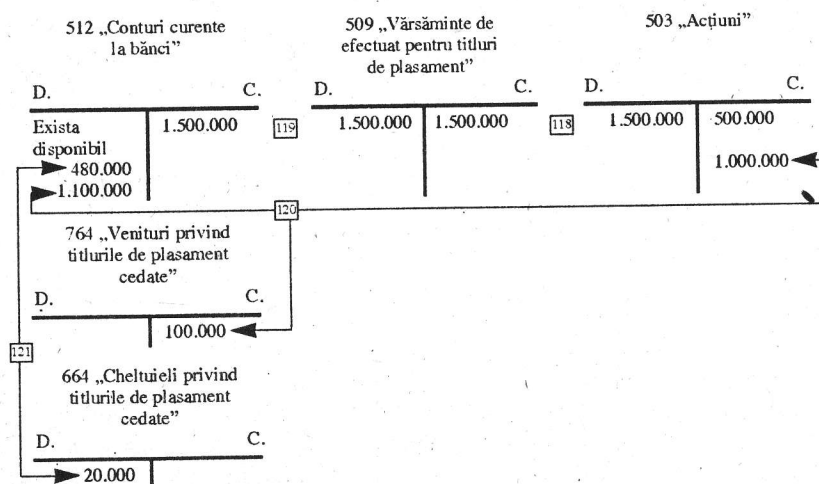
Această operație economică va produce următoarele modificări în bilanț: scăderea elementului de activ „Acțiuni”, ceea ce semnifică micșorarea valorii acțiunilor din unitate;

creșterea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică creșterea disponibilităților în contul curent al întreprinderii, creșterea elementului de activ „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”, ceea ce semnifică, majorarea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere pentru acoperirea diferenței nefavorabile obținută la vânzarea titlurilor. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni”, „Conturi curente la bănci” și „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”. Contul „Acțiuni” se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	503 „Acțiuni”	500.000 lei
512 „Conturi curente la bănci” –			480.000 lei
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”			20.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor cu achiziționarea de acțiuni în scop de revânzare se prezintă, astfel:



128. Se răscumpără cele 1.000 de obligațiuni emise și vândute, cu valoarea nominală de 1.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Obligațiuni emise și răscumpărate”, element de activ, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea valorii obligațiunilor din unitate și totodată, „Conturi curente la bănci”, element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului din contul curent al întreprinderii de la bancă. Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Obligațiuni emise și răscumpărate” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”	=	512 „Conturi curente la bănci”	– 1.000.000 lei
---	---	--------------------------------	-----------------

129. Se anulează obligațiunile răscumpărate.

Această operație economică va avea ca efect modificarea următoarelor elemente de bilanț: scăderea elementului de activ „Obligațiuni emise și răscumpărate”, ceea ce semnifică micșorarea obligațiunilor răscumpărate existente în patrimoniul întreprinderii și totodată, scăderea elementului de pasiv „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” ceea ce semnifică micșorarea obligațiilor față de terța persoană privind împrumutul pe bază de obligațiuni acordat. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Obligațiuni emise și răscumpărate” și „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”. Contul „Obligațiuni emise și răscumpărate” se va **credita** cu diminuarea de activ, iar contul „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” se va **debita** cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”	=	505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”	– 1.000.000 lei
--	---	---	-----------------

130. Se cumpără de pe piața hârtiilor de valoare un pachet de 400 de obligațiuni la prețul de 1.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ „Obligațiuni”, ceea ce semnifică majorarea valorii obligațiunilor în contul întreprinderii și totodată, creșterea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, ceea ce semnifică majorarea obligației față de terți de a plăti contravaloarea titlurilor cumpărate. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Obligațiuni” și „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”. Contul „Obligațiuni” fiind cont de activ se va debita, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament”, fiind cont de pasiv, se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

506 „Obligațiuni”	=	509 „Vărsăminte de efectuat— 400.000 lei pentru titluri de plasament”
-------------------	---	--

131. Se plătește obligația privind titlurile de plasament.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației nr. 118.

Formula contabilă este următoarea:

509 „Vărsăminte de efectuat”	=	512 „Conturi curente la bănci”	— 400.000 lei
---------------------------------	---	-----------------------------------	---------------

132. Se revinde un lot de 250 obligațiuni din cele cumpărate. Prețul zilei la bursă este de 1.200 lei/obligațiune.

Calcul:

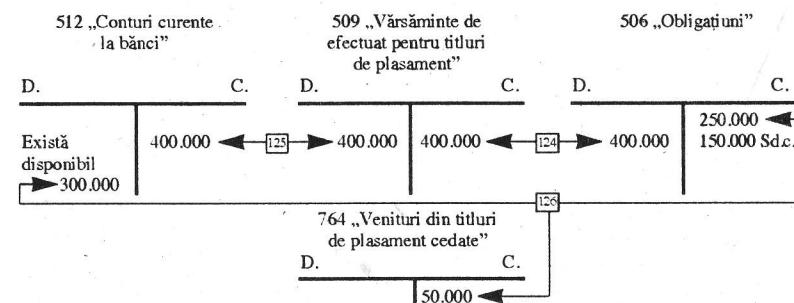
$$250 \text{ obligațiuni} \times 1.200 \text{ lei} = 300.000 \text{ lei}$$

$$250 \text{ obligațiuni} \times 1.000 \text{ lei} = 250.000 \text{ lei}$$

$$\text{DIFERENȚA} = + 50.000 \text{ lei}$$

Analiza contabilă a acestei operații economice se efectuează asemănător operației nr.120.

Înregistrarea în ordine sistematică, a operațiilor economice în legătură cu obligațiuni se prezintă astfel:



6.6. CONTURILE DE CHELTUIELI

6.6.1. Conținutul și structura cheltuielilor

Procesul de producție și desfacere a bunurilor economice necesită utilizarea factorilor de producție, respectiv, consumarea acestora în vederea obținerii de produse noi. Valoarea consumurilor de factori (muncă materializată și muncă vie) în procesul creării de produse noi, executarea de lucrări, prestarea de servicii, în contabilitate poartă denumirea de **cheltuieli**.

Totalitatea cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială, în vederea obținerii de produse noi, executarea de lucrări și prestarea de servicii, poartă denumirea de costul producției, lucrărilor și serviciilor.

Cheltuielile întreprinderii reprezintă sumele și valorile plătite, sau de plătit, pentru: consumurile de bunuri materiale, lucrările executate, serviciile prestate de terți; cheltuielile cu personalul; plata unor obligații legale sau contractuale; amortizările și provizioanele constituite; valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute și alte cheltuieli (cheltuieli excepționale).

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli după natura lor și se grupează după destinația pe care o au în întreprinderi în: cheltuieli de exploatare; cheltuieli financiare, cheltuieli excepționale, cheltuieli cu amortizările și provizioanele, cheltuieli cu impozitul pe profit și cheltuieli care scad profitul impozabil.

I. Cheltuieli de exploatare se împart în mai multe grupe, care cuprind mai multe elemente de cheltuieli, cum sunt:

a). **Cheltuieli pentru consumuri** de: materii prime, materiale auxiliare, combustibilul, ambalajele, piesele de schimb, semințele și materialul de plantat, furajele și alte materiale consumabile, precum și: costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul materialelor nestocabile, al energiei, gazului și apei trecute direct pe cheltuieli; costul de achiziție al animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute;

b). **Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți**, cum sunt: întrețineri și reparații, redevențe, locații de gestiune și chirii; studii și cercetări, inclusiv plățile pentru contractele de cercetare; cheltuieli cu alte servicii prestate de terți; colaboratori externi, comisioane, onorarii; cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări; cheltuieli de poștă și taxe de telecomunicații; servicii bancare; alte cheltuieli;

c). **Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele** suportate de întreprindere: impozitul suplimentar pe salarii, impozitul pe clădiri, pe terenuri, taxele asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare și a fondului special de asigurări sociale pentru țărănime;

d). **Cheltuieli de personal**: salariile și alte drepturi de personal; asigurările și protecția socială; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și pentru ajutorul de șomaj; cheltuielile cu pregătirea și perfecționarea profesională; alte cheltuieli cu personalul suportate de întreprindere;

e). **Alte cheltuieli de exploatare**: pierderi din creanțe; alte cheltuieli.

II. Cheltuielile financiare cuprind ca elemente: pierderi de creanțe legate de participații; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferențele nefavorabile de curs valutar, din operațiuni curente cu disponibilitățile în devize; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul în curs; sconturile acordate clienților; alte cheltuieli financiare;

III. Cheltuielile excepționale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și se referă la : **operațiuni de gestiune** (despăgubiri, amenzi, perisabilități, lipsuri de inventar, donații, subvenții acordate, sume acordate pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși); **operațiuni de capital** (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate).

IV. Cheltuieli cu amortizările și provizioanele sunt grupate pe naturi de cheltuieli, și cuprind: amortizările imobilizărilor corporale, amortizările imobilizărilor necorporale; provizioanele pentru riscuri și cheltuieli; provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor; provizioanele pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție; provizioanele pentru deprecierea creanțelor; provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament; provizioanele reglementate.

V. Cheltuielile cu impozitul pe profit reprezintă impozitul calculat asupra profitului impozabil și inclus în cheltuieli.

VI. Cheltuielile care se scad din profitul impozabil cuprind: sumele plătite pentru contractele de cercetare care nu se includ în costuri; comisioanele care se plătesc agenților economici cu activități de comerț exterior; taxa asupra folosirii terenurilor; taxa asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare și a fondului special de asigurări sociale pentru țărănime; cheltuielile cu pregătirea și perfecționarea profesională; prelevările și donațiile făcute cu scopuri umanitare și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive.

În cadrul categoriilor de chetuieli după natura lor, conturile de cheltuieli se pot dezvolta în analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări, sau de nevoile proprii ale întreprinderii.

6.6.2. Conturile de venituri

Eviendța cheltuielilor întreprinderii se ține cu ajutorul unui sistem de conturi, care cuprind mai multe grupe de conturi sintetice, astfel:

Grupa 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale și mărfuri” care cuprinde conturile: 600 „Cheltuieli cu materii prime” 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile” 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar” 605 „Cheltuieli privind energia și apa” 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și altele.

Pentru evidențierea cheltuielilor cu materiale consumabile pe feluri contul sintetic de gradul I se desfășoară pe următoarele subconturi: 6011 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”, 6012 „Cheltuieli privind combustibilul”, 6013 „Cheltuieli privind ambalajele”, 6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb” și altele.

Grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți” cuprinde următoarele conturi sintetice: 611 „Cheltuieli cu întreținerile și reparațiile”, 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”, 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”.

Grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, cuprinde următoarele conturi sintetice: 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”, 622 „Cheltuieli cu comisioanele și onorariile”, 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări”, 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

Grupa 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate” cuprinde următoarele conturi sintetice: 631

„Cheltuieli cu impozitul pe salarii” și 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

Grupa 64 „Cheltuieli cu personalul” cuprinde următoarele conturi: 641 „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”.

Grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare” care cuprinde două conturi: 654 „Pierderi din creanțe”, 658 „Alte cheltuieli de exploatare”.

Grupa 66 „Cheltuieli financiare”, care cuprinde următoarele conturi sintetice: 663 „Pierderi din creanțe legate de participanții”, 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”, 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, 668 „Alte cheltuieli financiare”.

Grupa 67 „Cheltuieli excepționale”, cuprinde două conturi sintetice de gradul I: 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune”, 672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital”.

Grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, 686 „Cheltuielile financiare privind amortizările și provizioanele”, 687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”.

Grupa 69 „Cheltuielile cu impozitul pe profit” cuprinde contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de conturi de activ. Se debitează cu cheltuielile menționate în denumirea lor, în momentul efectuării. Se creditează la sfârșitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin terecea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare.

6.7 CONTURILE DE VENITURI

6.7.1. Conținutul și structura veniturilor

Veniturile reprezintă sume de bani sau bunurile materiale care revin unei persoane fizice sau juridice în procesul repartiției și care sunt generate de desfășurarea unei activități, din exploatarea unui teren, din plasarea unui capital.

Din punct de vedere al gradului de realizare, veniturile sunt de două feluri: venituri potențiale și venituri certe.

Venituri potențiale sunt acele venituri care au în sine toate condițiile de a fi realizate, care există ca posibilități, ca de exemplu: veniturile din producția stocată, adică expresia valorică a producției fizice obținute.

Veniturile certe sunt fondurile sigure, generate de livrarea semifabricatelor, produselor finite, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și cele rezultate din vânzarea unor titluri de participare sau de trezorerie.

Principalele elemente care formează **veniturile întreprinderii** sunt sumele sau valorile încasate, sau de încasat din:

- livrările de bunuri, executate de lucrări, prestarea de servicii și din avantajele pe care întreprinderea consimte să le primească;

- executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților;

- venituri excepționale.

În cadrul veniturilor pentru determinarea rezultatelor exercițiului se mai cuprind veniturile din: producția stocată, producția imobilizată; diminuarea sau anularea provizioanelor; prețul de vânzare al activelor cedate.

Prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri executări de lucrări și prestări de servicii, precum și a altor venituri din exploatare, mai puțin rabaturile, reducerile și remizele acordate clienților, se determină cifra de afaceri.

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri după natura lor și se grupează astfel: venituri din exploatare; venituri financiare; venituri excepționale; venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Veniturile din exploatare sunt formate din: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate; venituri din producția stocată, venituri din producția imobilizată; venituri din subvenții de exploatare; alte venituri din exploatarea curentă; venituri rezultate în avans.

Veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe bază de factură sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienților.

Veniturile din producția stocată reprezintă variația în plus (creșterea), sau în minus (reducerea) între valoarea la cost efectiv al stocurilor de produse și producției în curs de execuție la finele perioadei și valoarea stocurilor inițiale a acestora, neluând în considerație provizioanele pentru depreciere constituite pentru acestea.

Veniturile din producția imobilizată reprezintă costul lucrărilor, cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate, corporale sau necorporale.

Veniturile din subvenții de exploatare reprezintă subvenții primite pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții din partea statului, a unor colectivități publice, sau a altor întreprinderi.

Alte venituri din exploatarea curentă cuprind veniturile formate din creanțe recuperate și alte venituri.

Venituri realizate în avans reprezintă încasările sau creanțele aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestații neefectuate încă.

Veniturile financiare sunt formate din următoarele categorii de venituri: venituri din participații; venituri din alte imobilizări

financiare; venituri din creanțe imobilizate; venituri din titlurile de plasament; venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi; venituri din sconturi obținute.

Veniturile excepționale sunt acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și care se referă, fie la operațiuni de gestiune, fie la operațiuni de capital. De exemplu: despăgubiri și penalități încasate; venituri din vânzarea activelor; cote-părți din subvențiile pentru investiții virate la rezultatul exercițiului; donații; salarii neridicate prescrise; alte venituri excepționale.

Veniturile din diminuarea și/sau anularea provizioanelor.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se înregistrează la venituri din exploatare, financiare, sau excepționale, în cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului și se acoperă cheltuiala, sau cheltuiala devine exigibilă.

6.7.2. Conturile de venituri

Evidența veniturilor unităților patrimoniale se ține cu ajutorul unui sistem de conturi, care cuprinde următoarele grupe de conturi sintetice:

Grupa 70 "Venituri din vânzări de produse, prestări de servicii și mărfuri", cuprinde următoarele conturi sintetice: 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", 702 "Venituri din vânzarea de semifabricate", 703 "venituri din vânzarea de produse reziduale", 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", 705 "Venituri din studii și cercetări", 706 "Venituri din redevențe, locații și chirii", 707 "Venituri din vânzări de mărfuri", 708 "Venituri din activități diverse".

Grupa 71 "Venituri din producția stocată", cuprinde un singur cont 711 "Venituri din producția stocată".

Grupa 72 "Venituri din producția de imobilizări" cuprinde conturile 721 "Venituri din producția de imobilizări

necorporale", și 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale".

Grupa 74 "Venituri din subvenții de exploatare" cuprinde contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare".

Grupa 75 "Alte venituri din exploatare" cuprinde conturile 754 "Venituri din creanțe recuperate" și 758 "Alte venituri din exploatare".

Grupa 76 "Venituri financiare" cuprinde următoarele conturi sintetice: 761 "Venituri din participații", 762 "Venituri din alte imobilizări financiare", 763 "Venituri din creanțe imobilizate", 764 "Venituri din titluri de plasament cedate", 765 "Venituri din diferențe de curs valutar, 766 "Venituri din dobânzi", 767 "Venituri din sconturi obținute", 768 "Alte venituri financiare".

Grupa 77 "Venituri excepționale" cuprinde conturile sintetice 771 "Venituri excepționale din operațiuni de gestiune", 772 "Venituri din operațiuni de capital".

Grupa 78 "Venituri din provizioane" este formată din conturile: 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", 786 "Venituri financiare din provizioane", 787 "Venituri excepționale din provizioane".

Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de conturi de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obținute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârșitul lunii în corespondență cu contul de rezultate "Profit și pierdere".

6.8 Conturile de rezultate

6.8.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare

Rezultatele financiare sintetizează eficiența cu care s-a desfășurat întreaga activitate economică a unității patrimoniale.

Rezultatul financiar are două forme: profit (beneficii) sau pierdere. Profit este rezultatul pozitiv, reprezintă sursa de

finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor față de cheltuieli. **Pierdere**, sau rezultatul negativ, exprimă mărimea bunurilor consumate în activitatea întreprinderii care nu a putut fi acoperită din veniturile proprii.

Profitul, ca formă a rezultatelor financiare exprimă masa venitului net și se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile unei perioade de timp, un exercițiu financiar.

În mod concret profitul sau pierderea se determină lunar prin închiderea în mod provizoriu a conturilor de cheltuieli și venituri prin contul "Rezultatul exercițiului financiar".

În structura rezultatului financiar se cuprind, următoarele elemente: rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferența dintre veniturile din operațiunile curente, respectiv, diferențele dintre veniturile din exploatare și financiare și cheltuielile de exploatare și financiare.

Rezultatul excepțional reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile excepționale, obținute ca urmare a unor operații efectuate de unitatea patrimonială care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Rezultatul exercițiului reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere supus repartizării.

Repartizarea profitului se face pe destinațiile prevăzute de lege și se înregistrează în contabilitate astfel: pentru constituirea fondului de participare a salariaților la profit, constituirea rezervelor, constituirea fondului de dezvoltare, renumerarea salariaților sub formă de dividende, constituirea altor fonduri, vărsăminte la bugetul de stat sub forma profitului net al regiilor autonome.

Acoperirea pierderilor, când rezultatul este negativ se face prin utilizarea rezervelor, dacă au fost constituite rezerve în acest scop, sau prin diminuarea sursei proprii permanente, respectiv, capitalul social.

6.8.2. Conturile de rezultate

Pentru evidențierea obținerii și utilizării rezultatelor financiare se utilizează un sistem de conturi care cuprinde următoarele conturi sintetice: 121 "Profit și pierdere"; 129 "Repartizarea profitului".

Contul 121 "Profit și pierdere" are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă la sfârșitul lunii sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri; pierderile realizate în exercițiul anterior care diminuează capitalul social; pierderile din anul precedent nerepartizate. **Debitul** acestui cont reflectă la sfârșitul lunii: cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli; profitul din exercițiul precedent destinate creșterii capitalului social; rezervele constituite din profitul realizat în anul precedent; profitul din exercițiul precedent nerepartizat; pierderea din exercițiul precedent acoperită din profitul curent; profitul precedent destinat repartizării. **Soldul creditor** al contului reflectă profitul realizat, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, **soldul debitor** reflectă pierderea obținută, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Contul 129 "Repartizarea profitului" este cont rectificativ de rezultate, cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă: rezervele constituite din profitul realizat în exercițiul precedent; profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar precedent, destinat majorării capitalului social; sumele rezultate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcție, mai puțin cheltuielile efectuate; profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului de dezvoltare; profitul net realizat în exercițiul curent, repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit; profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului pentru creșterea surselor proprii de finanțare; dividendele datorate acționarilor sau asociaților, realizate în exercițiul curent; sumele încasate din vânzarea

mijloacelor fixe, mai puțin valoarea rămasă neamortizată; sumele încasate din vânzarea activelor, mai puțin impozitul datorat aferent vânzărilor de active, precum și valoarea rămasă neamortizată.

Creditul acestui cont reflectă profitul net realizat în exercițiul financiar precedent, destinat repartizării. **Soldul** acestui cont este **debitor** și reflectă repartizările din profit efectuate în timpul anului.

Exemple:

133. După aprobarea bilanțului contabil pe anul precedent, se încheie contul "Repartizarea profitului" care are un sold de 5.300.000 lei, astfel: 1.000.000 lei pentru majorarea capitalului social; 500.000 lei constituit rezerve; 800.000 lei constituit fond de dezvoltare; 1.100.000 lei constituit fond de participare la profit; 400.000 lei constituit alte fonduri; 1.500.000 dividendele de plată.

Această operație economică va avea ca efect micșorarea elementului de activ "Repartizarea profitului", ceea ce semnifică diminuarea repartizărilor făcute în scopul constituirii fondurilor și totodată, micșorarea elementului de pasiv. "Profit și pierdere" (sold creditor), ceea ce semnifică diminuarea profitului ca sursă proprie din care s-au constituit fondurile întreprinderii. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: "Repartizarea profitului" și "Profit și pierdere". Contul "Repartizarea profitului" fiind cont de activ și având de înregistrat o diminuare, **se va credita** iar contul "Profit și pierdere" (sold creditor), fiind cont de pasiv și având de înregistrat o diminuare, **se va debita**.

Formula contabilă este următoare:

121 "Profit și pierdere"	=	129 "Repartizarea profitului" - 5.300.000 lei
--------------------------	---	---

6.9. Conturile de fonduri proprii

O parte din profitul obținut este repartizat pentru constituirea unor **fonduri proprii**, care sunt sursa de acoperirea bănească sau de satisfacere a unor nevoi sociale.

Principalele conturi de fonduri sunt: 111 "Fondul de dezvoltare", 112 "Fondul de participare la profit", 118 "Alte fonduri".

Contul 111 "Fondul de dezvoltare" este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă constituirea fondului de dezvoltare astfel: din amortizări, din sume încasate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune; sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe; cote-părți din profitul net repartizate în acest scop. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din profit. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă fondul de dezvoltare existent.

Contul 112 "Fondul de participare la profit" are funcție contabilă de cont pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă fondul de participare la profit constituit din profitul net realizat în anul curent. **Debitul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit, pentru stimularea salariaților. **Soldul** acestui cont reflectă fondul de participare la profit existent.

Contul 118 "Alte fonduri" este utilizat pentru evidențierea fondurilor constituite din profit, cum sunt: fondul creșterii surselor proprii de finanțare din profitul realizat, fondul/baracamentelor și amenajările provizorii, fondul pentru organizarea șantierului, precum și a altor fonduri prevăzute de lege. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Se creditează** la constituire din profitul net realizat în exercițiul curent repartizat în acest scop. **Se debitează** la utilizarea fondurilor. **Soldul** este creditor și reflectă alte fonduri existente.

Exemple:

134 Se constituie din profitul anului curent, următoarele fonduri: "Fond de dezvoltare" în sumă de 3.000.000 lei. "Fond

de participare a salariaților la profit” în sumă de 2.200.000 lei, “Rezerve” în sumă de 1.798.300 lei, și “Fond de plată a dividendelor” în sumă de 10.772.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanț: elementul de activ “Repartizarea profitului” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea sumelor repartizate din profit pentru constituirea fondurilor și totodată, elementele de pasiv: “Fondul de dezvoltare”, “Fondul de participare a salariaților la profit”, “Rezerve”, “Dividende de plată”, toate în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea fondurilor întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul “Repartizarea profitului” fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, **se va debita**, iar conturile: “Fondul de dezvoltare”, “Fondul de participare la profit”, “Rezerve” și “Dividende de plată”, fiind conturi de pasiv și având de înregistrat creșteri, **se vor credita**.

Formula contabilă este următoarea:

129 “Repartizarea profitului”	=	%	-17.770.300 lei
		111 “Fondul de dezvoltare” la profit	-3.000.000 lei
		112 “Fondul de participare a salariaților la profit”	-2.200.000 lei
		106 “Rezerve”	-1.798.300 lei
		457 “Dividende de plată”	-10.772.000 lei

135. La sfârșitul exercițiului financiar se închid conturile de cheltuieli, astfel: “Cheltuieli cu materiile prime”, sold de 825.000 lei; “Cheltuieli cu obiectele de inventar”, sold 604.800 lei; “Cheltuieli privind mărfurile”, sold 2.000.000 lei; “Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, sold 20.000 lei; “Cheltuieli cu renumerațiile personalului”, sold 21.000.000 lei; “Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, sold

6.090.000 lei, “Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”, sold 20.000 lei, “Cheltuieli privind dobânzile”, sold 305.000 lei; “Cheltuieli privind sconturile acordate”, sold 23.600 lei; “Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune”, sold 350.000 lei; “Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”, sold 1.400.000 lei.

această operație economică va produce modificarea în sensul scăderii la elementele de activ, de cheltuieli menționate în denumirea lor, ceea ce semnifică micșorarea acestora prin decontare la sfârșitul exercițiului și totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv “Profit și pierdere” (sold creditor), ceea ce semnifică diminuarea rezultatului pozitiv obținut de întreprindere. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul “Profit și pierdere” **se va debita**, iar conturile de cheltuieli menționate în denumirea lor, **se vor credita**.

Formula contabilă este următoarea:

121 “Profit și pierdere”	=	%	-32.638.400 lei
		600 “Cheltuieli cu materii prime”	-825.000 lei
		602 “Cheltuieli privind obiectele de inventar”	-604.800 lei
		607 “Cheltuieli privind mărfurile”	-2.000.000 lei
		626 “Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	-20.000 lei
		641 “Cheltuieli cu remunerațiile personalului”	-21.000.000 lei
		645 “Cheltuieli cu asigurările și protecția socială”	6.090.000 lei
		664 “Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate”	-20.000 lei
		666 “Cheltuieli privind dobânzile”	-305.000 lei
		667 “Cheltuieli privind sconturile cedate”	-23.600 lei
		671 “Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune”	-350.000 lei
		681 “Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele”	-1.400.000 lei

136. La sfârșitul exercițiului financiar se închid conturile de venituri, după cum urmează: “Venituri din vânzarea produselor finite”, sold 51.300.000 lei; “Venituri din vânzarea

semifabricatelor", sold 15.200.000 lei; "Venituri din vânzarea mărfurilor", sold 2.600.000 lei; "Venituri din producția stocată", sold 200.000 lei; "Venituri din titluri de plasament", sold 150.000 lei; "Venituri din dobânzi", sold 1.150.000 lei; "Venituri din operațiuni de capital", sold 750.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementelor de venituri menționate în denumirea lor, în sensul micșorării, ceea ce semnifică diminuarea veniturilor obținute cu mărimea cheltuielilor efectuate și a excedentului de venituri și totodată, elementul de pasiv "Profit și pierdere", în sensul creșterii, ceea ce semnifică, creșterea profitului obținut ca excedent al veniturilor față de cheltuieli. Conturile din venituri se vor debita cu micșorările de pasiv, iar contul "Profit și pierdere", se va credita cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	121 "Profit și pierdere"	- 1.150.000 lei
701 "Venituri din vânzarea produselor finite"			- 51.500.000 lei
702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"			- 15.200.000 lei
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			- 2.600.000 lei
711 "Venituri din producția stocată"			- 200.000 lei
764 "Venituri din titluri de plasament"			- 150.000 lei
766 "Venituri din dobânzi"			- 1.150.000 lei
772 "Venituri excepționale din operațiuni de capital"			- 750.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiunilor economice privind determinarea rezultatelor financiare ale exercițiului financiar se prezintă în schema următoare:

CONTURI DE CHELTUIELI	CONTUL DE REZULTATE	CONTURI DE VENITURI
600 "Cheltuieli cu materiile prime"	121 "Profit și pierdere"	701 "Venituri din vânzarea produselor finite"
D. C.	D. C.	D. C.
S. 825.000 825.000	825.000 51.500.000	51.500.000 51.500.000 S.
602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"		702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"
D. C.		D. C.
S. 604.800 604.800	15.200.000 15.200.000	15.200.000 S.

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"
D. C.	D. C.
S. 2.000.000 2.000.000	2.600.000 2.600.000 S.
626 "Cheltuieli postale și taxe de telecomunicații"	711 "Venituri din producția stocată"
D. C.	D. C.
S. 20.000 20.000	200.000 200.000 S.
641 "Cheltuieli cu remunerații personalului"	764 "Venituri din titluri de plasament"
D. C.	D. C.
S. 21.000.000 21.000.000	150.000 150.000 S.
664 "Cheltuieli privind titlurile de plasament"	766 "Venituri din dobânzi"
D. C.	D. C.
S. 20.000 20.000	1.150.000 1.150.000
645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	722 "Venituri din operațiuni de capital"
D. C.	D. C.
S. 6.090.000 6.090.000	750.000 750.000
666 "Cheltuieli privind dobânzile"	
D. C.	
S. 305.000 305.000	
667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"	
D. C.	
S. 23.600 23.600	
671 "Cheltuieli privind operațiunile de gestiune"	
D. C.	
S. 350.000 350.000	
681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	
D. C.	
S. 1.400.000 1.400.000	
Total 32.638.400	
Sold C. 38.911.600	
71.550.000 Total	

137. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit.

Profit brut = 38.911.600 lei x 45% = 17.510.040 lei

Această operație economică produce o modificare la elementul de pasiv "Impozitul de profit", în sensul majorării ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat de a-i plăti impozitul pe profit și totodată, modificarea elementului de activ "Cheltuieli cu impozitul pe profit", în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor făcute de întreprindere cu plata impozitului pe profit. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul "Impozitul de profit" se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul "Cheltuieli cu impozitul de profit" se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozitul pe profit" - 17.510.040 lei
--	---	--

138. Se închide contul "Cheltuieli cu impozitul pe profit". Această operație economică va produce diminuarea elementului de activ "Cheltuieli cu impozitul pe profit", ceea ce semnifică decontarea, scăderea din rezultate a acestora, și totodată, diminuarea elementului de pasiv "Profit și pierdere" (sold creditor) ceea ce semnifică scăderea rezultatelor obținute pentru acoperirea cheltuielilor. Operația economică va fi înregistrată în conturile "Cheltuieli cu impozitul pe profit" și "Profit și pierdere". Contul "Cheltuieli cu impozitul pe profit" se va **credita**, iar contul "Profit și pierdere" se va **debita**.

Formula contabilă este următoarea:

121 "Profit și pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" - 17.510.040 lei
--------------------------	---	---

În urma acestor înregistrări, contul de rezultate "Profit și pierdere" are pe credit profit brut de 38.911.600 lei, obținut ca

diferență între totalul venituri (total sume creditoare) și total cheltuieli (total sume debitoare), iar pe debit are impozitul pe profit (operația 137) și repartizările din profit pentru constituirea fondurilor (operația 134). Diferența între profitul brut și impozitul pe profit plus repartizările la fonduri reprezintă profit nerepartizat.

139. Se reportează profitul nerepartizat, pentru anul următor, în sumă de 3.631.260 lei.

Această operație economică, va produce o scădere a elementului de pasiv "Profit și pierdere" (sold creditor) și concomitent o majorare a elementului de pasiv "Rezultatul raportat". Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate. Contul "Profit și pierdere" se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul "Rezultatul raportat" se va **credita** cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

121 "Profit și pierdere"	=	107 "Rezultatul raportat" - 3.631.260 lei
--------------------------	---	---

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiunilor economice privind repartizarea profitului se prezintă, astfel:

441 "Impozitul pe profit"		691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"		121 "Profit și pierdere"	
D.	C.	D.	C.	D.	C.
	17.510.040	17.510.040	17.510.040	17.510.040	38.911.600
111 "Fondul de dezvoltare"		129 "Repartizarea profitului"			
D.	C.	D.	C.		
	3.000.000	17.770.300	17.770.300		
106 "Rezerve"		107 "rezultatul raportat"			
D.	C.	D.	C.		
	1.798.300	3.631.260	3.631.260		
112 "Fond de participare la profit"					
D.	C.				
	2.200.000			38.911.600	38.911.600
475 "Dividendele de plată"					
D.	C.				
	10.772.000				

CAPITOLUL VII

BALANȚA DE VERIFICARE – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

7.1 Noțiunea importanța și funcțiile balanței de verificare

Balanța de verificare este un procedeu specific metodei contabilității care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operațiilor economice, oferind prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi, precum și a întocmirii unor bilanțuri reale și complete.

Balanța de verificare se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din cartea-mare, care furnizează informații în legătură cu soldurile inițiale, mișcările intervenite într-o perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale la data întocmirii ei.

Dintre funcțiile pe care le îndeplinește balanța de verificare în activitatea concretă enumerăm: funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi; funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice; funcția de efectuare a legăturii dintre cont și bilanț; funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.

a) **Funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi**, este îndeplinită cu ocazia întocmirii ei. Înregistrarea fiecărei operații economice concomitent și cu aceeași sumă, în

debitul unui cont și în creidutl altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greșită a unor operații economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină inegalități între totalurile balanței, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi, ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare și control și de reglare a înregistrării operațiilor economice.

b) **Funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice.** Aceasta se înfăptuiește prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice, se întocmește câte o balanță de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanțele care trebuie să existe între conturile analitice și contul sintetic.

c) **Funcția de legătură între cont și bilanț.** Balanța de verificare stă la baza întocmirii bilanțului. Datele din bilanț reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ și pasiv preluate din balanța de verificare. Deci, balanța de verificare este puntea de legătură dintre conturile analitice și cele sintetice și dintre conturile sintetice și bilanț, făcând legătură între procedeele de bază ale metodei contabilității.

d) **Funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.** Compararea și centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii posibilitatea de a se cunoaște mărimea și structura modificărilor intervenite în structura mijloacelor materiale și bănești, situația debitrilor și creditorilor, a cheltuielilor veniturilor și rezultatelor financiare la un moment dat și în dinamică, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioada viitoare.

Deci, cu ajutorul balanței de verificare se centralizează întreaga activitate economico-financiară a întreprinderii, care a fost reflectată în conturi distincte, oferind astfel informații de ansamblu asupra tuturor bunurilor aflate în administrarea

operativă a acestora și asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune.

7.2 Clasificarea și întocmirea balanțelor de verificare

Criterii după care se pot clasifica balanțele de verificare, sunt: după felul conturilor pentru care se întocmesc; după numărul de egalități pe care le cuprind: după conținutul și forma grafică de prezentare.

a) **După felul conturilor pentru care se întocmesc** sunt balanțe de verificare ale conturilor sintetice, numite și balanțe generale și balanțe de verificare ale conturilor analitice, sau balanțe auxiliare.

b) **După numărul de egalități pe care le cuprind balanțele de verificare sintetice**, se împart la rândul lor în: balanțe de verificare cu o serie de egalități; cu două serii de egalități; cu trei serii de egalități și cu patru serii de egalități. La rândul lor unele dintre aceste balanțe, după conținutul și forma de prezentare pot fi întocmite într-o singură variantă, sau în două variante, astfel:

Balanțele de verificare cu o serie de egalități se întocmesc grafic sub formă tabelară, și se prezintă din punct de vedere al conținutului în două variante și anume: fie ca balanța de sume, cuprinzând două coloane de sume debitoare și creditoare, al căror total trebuie să fie egal; fie ca balanța de solduri, cuprinzând două coloane de solduri, debitoare și creditoare, care, de asemenea, trebuie să fie egale între ele;

Balanța de verificare cu două serii de egalități, se întocmește grafic sub formă tabelară și se prezintă din punct de vedere al conținutului într-o singură variantă; rezultând din combinarea balanței de sume cu balanța de solduri. Ea cuprinde patru coloane, două de sume, debitoare și creditoare, și două de solduri, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a două serii de egalități între totalul coloanelor perechi;

Balanța de verificare cu trei serii de egalități, care se prezintă din punct de vedere al conținutului într-o singură variantă, ca balanța de rulaje și solduri inițiale și finale, din punct de vedere grafic, ea se prezintă în două variante, și anume: fie sub formă tabelară cu șase coloane, din care două pentru solduri inițiale, debitoare și creditoare, două pentru rulaje, debitoare și creditoare, și două, pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a trei serii de egalități între totalul coloanelor petechi; fie sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal, care conține aceleași egalități, dar la întretărirea rândurilor cu coloanele și în care rulajele din perioada curentă sunt redate prin formule contabile (corespondențe de conturi). Aceasta poartă denumirea de balanță-șah, deoarece, are forma unei table de șah.

Balanța de verificare cu patru serii de egalități se prezintă sub aspectul conținutului și a formei grafice de întocmire, într-o singură variantă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare și creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare și creditoare, două pentru sume totale, debitoare și creditoare și două pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a patru serii de egalități între totalurile coloanelor perechi.

În ceea ce privește balanțele de verificare analitice, acestea se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârșitul perioadei, în: balanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale și balanțe de verificare analitice pentru conturi bifuncționale. În continuare, balanțele de verificare analitice pentru conturile monofuncționale se clasifică după numărul etaloanelor de evidență utilizate în: balanțe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență (bănesc) și balanțe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidență (natural și bănesc).

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă la sfârșitul unei perioade de gestiune, lună, trimestru, semestru sau an, și ori

de câte ori necesitățile impun acest lucru, în scopul verificării exactității înregistrărilor contabile.

Pentru întocmirea unei balanțe de verificare se procedează astfel:

- se trec operațiile din jurnale în conturi până la data când urmează să se întocmească balanța de verificare;
- totalizează sumele din debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare și se stabilesc soldurile acestora;
- se trec datele din conturi (solduri inițiale, rulaje, sume totale, solduri finale) în formularul balanței de verificare;
- se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare și creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor stabilite în cadrul balanței de verificare, trebuie să fie egale cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

7.2.1. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice

7.2.1.1 Balanțele de verificare cu o serie de egalități

a) **Balanța de verificare a sumelor** cuprinde pe cele două coloane-pereche, totalul sumelor debitoare (T.S.D.) și totalul sumelor creditoare (T.S.C.) ale conturilor din cartea-mare, între care trebuie să existe egalitatea:

$$\boxed{T.S.D. = T.S.C.}$$

Dacă nu rezultă această corelare înseamnă că există o eroare de înregistrare a operațiilor economice. Deci, această balanță îndeplinește funcția de control al exactității înregistrărilor efectuate. Totodată, balanța de sume îndeplinește și funcția de grupare și centralizare a datelor contabilității curente, permițând

prin aceasta conducerea întreprinderii să cunoască întreaga situație economico-financiară la data respectivă.

TABELUL 7.1.
BALANȚĂ DE VERIFICARE A SUMELOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME	
		Debitoare	Creditoare
1			
2			
:			
n			
	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.

b) Balanța de verificare a soldurilor este asemănătoare cu balanța de verificare a sumelor, cu deosebirea că în locul celor două coloane perechi de sume, cuprinde două coloane perechi de solduri, una pentru soldurile finale debitoare (Sd.D) și alta pentru soldurile finale creditoare (Sd.C.); între care prin totalizare trebuie să rezulte egalitatea:

$$T.Sd.D. = T.Sd.C.$$

Prin egalitatea respectivă, această balanță satisface cerinței funcției de control al exactității datelor înregistrate în conturi. Totodată, prezentând situația economic-financiară a întreprinderii la un moment dat prin soldurile finale debitoare și creditoare ale conturilor, această balanță stă la baza întocmirii bilanțului și permite cunoașterea rezultatelor activității la perioade scurte de timp, respectiv, la intervalul dintre două bilanțuri.

TABELUL 7.2.
BALANȚĂ DE VERIFICARE A SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare
1			
2			
:			
n			
	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.

7.2.1.2 Balanța de verificare cu două serii de egalități

Această balanță de verificare este rezultatul combinării balanței de sume cu balanța de solduri și are la bază egalitățile

I $T.S.D. = T.S.C.$

II $T.Sd.D. = T.Sd.C.$

TABELUL 7.3
BALANȚĂ DE VERIFICARE A SUMELOR ȘI SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME TOTALE		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1					
2					
:					
n					
	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.	T.Sd.D.	T.Sd.C.

I

II

7.2.1.3 Balanța de verificare cu trei-serii de egalități

Indiferent de varianta în care se prezintă din punct de vedere grafic, sub formă tabelară, sau sub formă matriceală, acest tip de balanță cuprinde următoarele trei tipuri de egalități

I $T.Sdi.D. = T.Sdi.C$

II $T.R.D. = T.R.C.$

III $T.Sdf.D. = T.Sdf.C.$

Sdi = solduri inițiale

Sdf = solduri finale

Cu ajutorul acestei balanțe de verificare se satisfac atât funcțiile balanțelor precedente, cât și funcția de analiză a activității economice la nivel superior.

Totodată, pe baza ei se pot stabili în plus următoarele corelații: egalitatea dintre totalul rulajului din balanță și totalul rulajului din registrul jurnal; identitatea soldurilor finale din balanța perioadei curente cu soldurile inițiale ale perioadei următoare.

TABELUL 7.4

BALANȚA DE VERIFICARE A SUMELOR ȘI SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI INIȚIALE		RULAJE		SOLDURI FINALE	
		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
1							
2							
3							
n							
	TOTAL	T.Sdi.D.	T.Sdi.C.	T.R.D.	T.R.C.	T.Sdf.D.	T.Sdf.C.

I

II

III

A doua variantă a balanței de verificare cu trei serii de egalități este balanța-sah. Spre deosebire de varianta tabelară care redă numai volumul valoric al activității desfășurate pe o perioadă dată, acesta furnizează informații și asupra naturii operațiilor efectuate, necesare nevoilor de analiză detaliată a activității. Întrucât, natura operațiilor economice este reflectată prin corespondența conturilor s-a impus necesitatea creării balanței-sah care permite redarea corespondenței conturilor în care s-a înregistrat operația economică în partidă dublă. Cu ajutorul acestei balanțe se descoperă, nu numai dacă s-a respectat dubla înregistrare, ci și dacă a fost debitat sau creditat contul corespunzător conținutului economic al operației efectuate.

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal.

Cu ajutorul ei, cele trei egalități nu se obțin între coloanele perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din luna curentă sunt redade pe conturi corespondente.

Cu toate avantajele pe care le prezintă acest tip de balanță, în practică se utilizează mai rar datorită numărului mare de conturi corespondente într-o perioadă de gestiune și imposibilitatea transpunerii lor pe formatul de hârtie folosit. Executarea ei se face ușor cu ajutorul calculatorului electronic care, de asemenea, nu redă toate corespondentele (din același motiv), ci numai totalurile. Formatul acestei balanțe de verificare este redat în următorul tabel:

BALANȚA DE VERIFICARE – ȘAH (Model)

Conturi debitoare	SOLD ÎNȚIAL DEBITOR (Sd.I.D.)	Contul 1	Contul 2	Contul 3	*	*	Contul n	TOTAL RULAJ DEBITOR (T.R.D.)	SOLD FINAL DEBITOR (Sd.F.D.)
Conturi creditoare									
Sold inițial creditor (Sd.I.C.)	TOTAL SOLDURI INIȚIALE	Sd. C.1	Sd. C.2	Sd. C.3			Sd. C.n	*	*
Contul 1	Sd. C1							T.R.D. C.1	T.Sd.f C.1
Contul 2	Sd. C2							T.R.D. C.2	T.Sd.f C.2
Contul 3	Sd. C3							T.R.D. C.3	T.Sd.f C.3
*	*								
*	*								
Contul n	Sd. C.n							T.R.D. C.n	T.Sd.f C.n
TOTAL RULAJ CREDITOR (T.R.C.)	*	T.R.C. C1	T.R.C. C2	T.R.C. C3			T.R.C. Cn	TOTAL RULAJE FINALE	
SOLD FINAL CREDITOR Sd.F.C	*	T.Sd.f C1	T.Sd.f C1	T.Sd.f C1			T.Sd.f C1		TOTAL SOLDURI FINALE

7.2.1.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță de verificare se prezintă numai în varianta tabelară. Ea reprezintă o combinație a tipurilor cu una, două și trei serii de egalități și a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activității întreprinderii și a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera și structura mijloacelor surselor și proceselor economice. Cele patru serii de egalități care se stabilesc cu acest tip de balanță sunt următoarele:

$$\text{I} \quad \boxed{T.Sp.D. = T.Sp.C.}$$

$$\text{II} \quad \boxed{T.Rc. D. = T.Rc.C.}$$

$$\text{III} \quad \boxed{T.S.D. = T.S.C.}$$

$$\text{IV} \quad \boxed{T.Sd.f.D. = T.Sd.f.C.}$$

Sp = sume precedente
S.c. = sume curente

Balanța de verificare cu patru serii de egalități reprezintă modelul cel mai complet de balanță tabelară, întrucât satisface funcțiile tuturor celorlalte balanțe de același tip, și în plus oferă informații pentru efectuarea în dinamică a analizei economico-financiară.

TABEL 7.6.
BALANȚA DE VERIFICARE CU PATRU SERII DE EGALITĂȚI

Simbolul	Denumirea	SUME PRECED.		RULAJE		TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
1									
2									
3									
a									
	TOTAL	T.Sp.D.	T.Sp.C.	T.Rc.D.	T.Rc.C.	T.S.D.	T.S.C.	T.Sd.D.	T.Sd.C.
		I		II		III		IV	

7.2.2. Balanțele de verificare ale conturilor analitice

În situația în care conturile sintetice se desfășoară în analitice, este necesar să se întocmească și balanțe de verificare analitice.

Se întocmește câte o balanță analitică pentru fiecare cont sintetic, desfășurat pe analitice.

Balanțele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidența analitică și evidența sintetică, motiv pentru care mai poartă denumirea de balanțe auxiliare sau secundare. Totodată, balanțele de verificare analitice sunt necesare cunoașterii detaliate în legătură cu existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

Tehnica de întocmire a acestora constă în preluarea din registrul cartea-mare dezvoltatoare a sumelor totale și a soldurilor tuturor conturilor analitice, deshidse pentru un cont sintetic, cu ajutorul lor se stabilesc apoi o serie de corelații și indicatori care diferă de modul de funcționare a conturilor și de numărul de etaloane de evidență utilizate în cadrul conturilor analitice.

7.2.2.1 Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie numai creditor. Prin urmare și conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de același fel cu soldul contului sintetic.

7.2.2.1.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale cu un singur etalon de evidență

Aceasta se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare și creditoare) și o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanța de verificare sintetică, această balanță analitică nu are egalități în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate, adică atunci când totalul coloanei sold este zero.

Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice și cel sintetic de care aparțin, se verifică prin corelațiile între datele acestei balanțe și cele din contul sintetic, astfel: totalul sumelor debitoare ale tuturor analiticelor din balanță, trebuie să fie egal totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanță trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanță, trebuie să fie egal și de aceeași sens cu soldul contului sintetic.

TABELUL 7.7
BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ A CONTULUI
"CREDITORI"

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLD
		Debitor	Creditor	
1				
2				
n				
	TOTAL	x	x	x
	Contul sintetic Creditori	x	x	x

7.2.2.1.2. Balanța de verificare a conturilor monofuncționale cu două etaloane de evidență

Acest tip de balanță se prezintă sub formă tabelară și conține în plus față de cea precedentă, coloane pentru cantități intrate, cantități ieșite și stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conținut material, care după funcția contabilă sunt întotdeauna de activ și au numai sold debitor.

Controlul se efectuează prin intermediul corelațiilor care trebuie să existe între datele din balanță și cele din contul sintetic respectiv, corelații care se stabilesc ca și la balanța precedentă.

TABELUL 7.8
BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ
a contului "Materii prime"

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	Felul etalo-nului natural	CANTITĂȚI			TOTAL SUME		SOL DURI
			Intrari	Ieșiri	STOC	Debi-toare	Credi-toare	
1								
2								
n								
		TOTAL	-	-	-	x	x	x
	Contul sintetic "Materiale"		-	-	-	x	x	x

7.2.2.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale

Ca mod de prezentare, balanța de verificare analitică a conturilor bifuncționale cuprinde două perechi de coloane: una pentru sume (debitoare și creditoare) și alta pentru solduri debitoare și creditoare. Deci, ea se aseamănă cu balanța de sume și solduri, cu singura deosebire că între totalul coloanelor perechi nu există egalități.

În ceea ce privește corelația dintre soldul contului sintetic și soldurile analiticelor sale, aceasta prezintă particularitatea că în timp ce contul sintetic are în orice moment un singur fel de sold, conturile analitice pot avea, unele sold debitor, iar altele sold creditor. Ca urmare a acestui fapt totalul soldurilor debitoare sau creditoare ale conturilor analitice poate fi egal și de același sens cu soldul contului sintetic respectiv, numai prin însumarea lor algebrică.

TABELUL 7.9

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ
a contului sintetic "decontări între unitate și subunitate"

Simbolul conturilor analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debi- toare	Credi- toare	Debi- toare	Credi- toare
1					
2					
n					
	TOTAL	1.050.000	1.000.000	130.000	80.000
	Contul sinte- tic: "Decontări între unitate și subunități"	1.050.000	1.000.000	50.000	

7.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanțelor de verificare

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control și identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum și prin intermediul corelațiilor care se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalități sau a unei corelații se datorește existenței unei erori.

Cu ajutorul balanței de verificare se pot descoperi o serie de erori, cum sunt: erori de întocmire a balanței de verificare, erori de înregistrare în cartea-mare și erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Din categoria erorilor care nu se pot descoperi cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice, pot fi omisiunile de înregistrare a operațiilor, erorile de compensație, erorile de imputație și erorile de înregistrare în registrul jurnal.

Omisunile constau în faptul că operația economică nu a fost înregistrată de loc, nici în contul debitor, nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă în urma verificării documentelor dacă au fost înregistrate în totalitate.

Erorile de compensație se datoresc raportării greșite a sumelor din documentele justificative în jurnal, sau din jurnal în cartea-mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau mai multor conturi și altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeași parte a unui sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariției de solduri finale nefirești în unele conturi.

Erorile de imputație se datoresc reportării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea-mare, atât la **debit** cât și la **credit**, însă nu în conturile în care trebuia trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conținutului economic al operației respective.

Erorile de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greșite a conturilor corespondente, înregistrarea unei operații de două ori, atât la debit, cât și la credit, întocmirii unor formule contabile corecte, dar cu altă sumă, mai mare sau mai mică, atât în debit, cât și în credit.

Singura balanță de verificare care descoperă erorile care nu influențează egalitățile este balanța-șah, întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalități și corespondența conturilor.

7.4 Modelul de întocmire a balanței de verificare

Pentru întocmirea balanței de verificare se procedează astfel:

- se transpun operațiile din jurnal în conturi (cartea mare), efectuate în timpul perioadei de gestiune;

- se totalizează sumele înregistrate în debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare și se stabilește soldul acestora;
- se transpun datele din conturile deschise în cartea-mare, toate datele: soldurile inițiale, sau sumele precedente, rulajele, sumele totale și soldurile finale, în formularul balanței de verificare;
- se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile obținute în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare-creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor din balanța de verificare, trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare se pornește de la o situație inițială (bilanțul contabil care urmează) și operațiilor economice care au fost înregistrate în ordine cronologică și sistematică în timpul exercițiului financiar (capitolul VI).

TABELUL 7.10.

BILANT

întocmit la data de 31.XII.1994

ACTIV

PASIV

Denumirea posturilor	SUMA	Denumirea posturilor	SUMA
Alte imobilizări necorporale	4.000.000	– Capital social	107.720.000
Amortizări privind imobilizările corporale	2.200.000		
Mijloace fixe	34.505.000	– Rezerve	1.900.000
Clădiri	11.705.000	– Fondul de dezvoltare	35.305.000
Masini utilaje si instalatii de lucru	13.000.000	– Fondul de participare la profit	1.100.000
Amortizări privind imobilizările necorporale	7.000.000		
Mijloace de transport	9.800.000	– Dividende de plată	1.500.000
Semifabricate	1.000.000	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	2.000.000
Produse finite	51.800.000		
Clienți	9.500.000		
Debitori diversi	1.015.000	– Furnizori	2.700.000
Conturi curente la bănci	32.095.000	– Profit și pierdere	12.300.000
Casa	5.000		
Repartizarea profitului	5.300.000		
TOTAL	164.525.000		164.525.000

1. Pe baza datelor din acest bilanț se deschid conturile în CARTEA-MARE SINTETICĂ.
2. Operațiunile economice care au avut loc în timpul exercitiului financiar 1994 sunt cele exemplificate la subcapitolele 6.1 – 6.9. Acestea se înregistrează în ordine cronologică în REGISTRUL JURNAL, care urmează:

TABELUL 7.11
Înregistrarea cronologică a operațiilor economice
și financiare
REGISTRUL JURNAL
al operațiilor contabile pe anul 1994

Nr. crt.	EXPLICAȚIA	SIMBOLUL CONTURILOR		SUME	
		DEBI- TOARE	CREDI- TOARE	DEBI- TOARE	CREDI- TOARE
0	1	2	3	4	5
1	Majorarea capitalului prin subscrierea de acțiuni noi	456	1011	5.000.000	5.000.000
2	Aducerea aportului în natură	% 2121 211 2125	456	% 1.000.000 400.000 600.000	2.000.000
3	Trecerea capitalului din categoria "nevărsat" la "vărsat"	1011	1012	2.000.000	2.000.000
4	Aducerea aportului în bani	531	456	3.000.000	3.000.000
5	Trecerea capitalului din categoria "nevărsat" la "vărsat"	1011	1012	3.000.000	3.000.000
6	Depunerea unei sume în cont la bancă	512	531	2.950.000	2.950.000
7	Emisiunea de acțiuni noi cu primă	456	% 1011 104	3.600.000	% 3.000.000 600.000
8	Încasarea contravalorii acțiunilor subscrise	531	456	3.600.000	3.600.000

Continuare ➡

➡ Continuare

9	Trecerea capitalului din categoria "nevărsat" la "vărsat"	1011	1012	3.000.000	3.000.000
10	Utilizarea primelor în scopul majorării capitalului și rezervelor	104	% 101 106	500.000	% 300.000 200.000
11	Înregistrarea unei diferențe din reevaluare	211	105	1.250.000	1.250.000
12	Utilizarea diferenței din reevaluare	105	% 101 106	1.250.000	% 1.000.000 250.000
13	Constituirea rezerve din profit	129	106	1.000.000	1.000.000
14	Acoperirea unei pierderi din rezerve	106	107	850.000	850.000
15	Răscumpărarea de acțiuni	502	531	500.000	500.000
16	Anularea acțiunilor răscumpărate	101	502	500.000	500.000
17	Reportarea unei pierderi	107	121	700.000	700.000
18	Acoperirea pierderii raportate din rezerve și capital	% 106 101	107	% 150.000 550.000	700.000
19	Se raportează profitul anterior	121	107	900.000	900.000
20	Majorarea capitalului și rezervelor din profitul reportat	107	% 101 106	900.000	% 700.000 200.000

Continuare ➡

→ Continuare

21	Constituit fondul de dezvoltare din amortizări	119	111	525.000	525.000
22	Constituit fondul de dezvoltare din valoarea materialelor recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe	671	111	350.000	350.000
23	Constituit fondul de dezvoltare din profit	129	111	1.000.000	1.000.000
24	Diminuat fondul de dezvoltare cu valoarea mijl. fixe obținute din amortizări	111	119	380.000	380.000
25	Constituit fondul de participare la profit	129	112	1.800.000	1.800.000
26	Utilizarea fondului de participare la profit	112	424	1.000.000	1.000.000
27	Obținerea unei subvenții pentru investiții	445	131	2.000.000	2.000.000
28	Primirea subvenției	512	445	2.000.000	2.000.000
29	Primirea unui calculator prin donație	212	131	1.000.000	1.000.000
30	Trecerea unei părți din subvenția pentru investiții la venituri	131	772	750.000	750.000
31	Constituit un provizion pentru majorări de prețuri	687	141	320.000	320.000

Continuare →

→ Continuare

32	Anularea provizionului	141	787	250.000	250.000
33	Decontarea cheltuielilor cu provizioanele reglementate	121	687	320.000	320.000
34	Inchiderea contului de venituri	787	121	250.000	250.000
35	Subscrierea publică de obligațiuni	461	161	500.000	500.000
37	Primirea împrumutului	512	461	500.000	500.000
38	Răscumpărarea obligațiunilor la scadență	505	512	500.000	500.000
39	Anularea obligațiunilor	161	505	500.000	500.000
40	Obligația de plată a dobânzii	666	168	125.000	125.000
41	Plata dobânzii	168	512	125.000	125.000
42	Împrumuturi pe bază de obligațiuni cu primă	% 169 461	161	% 50.000 450.000	500.000
43	Achiziționarea unui strung	2123	404	800.000	800.000
44	Înregistrarea amortizării	681	281	200.000	200.000
45	Scoaterea din evidență a unui mijl. fix complet amortizat	281	212	800.000	800.000
46	Scoaterea din evidență a unui mijl. fix incomplet amortizat	% 281 681	212	% 600.000 200.000	800.000

Continuare →

→ Continuare

47	Achiziționarea unei imobilizări necorporale	208	404	2.000.000	2.000.000
48	Amortizarea unei imobilizări necorporale	681	280	1.000.000	1.000.000
49	Scoaterea din evidență a unei imobilizări necorporale complet amortizate	280	208	2.000.000	2.000.000
50	Achiziționarea de titluri de participare	261	269	15.000.000	15.000.000
51	Achitarea titlurilor	269	512	15.000.000	15.000.000
52	Acordarea unui împrumut altei întreprinderi	267	% 512 766	6.000.000	% 5.000.000 1.000.000
53	Restituirea împrumutului inclusiv dobânda cuvenită	512	267	6.000.000	6.000.000
54	Achiziționat materii prime de la furnizori	% 300 308	401	% 1.250.000 100.000	1.350.000
55	Cheltuieli suplimentare de transport-incărcare-descărcare	308	531	25.000	25.000
56	Darea în consum a materiilor prime la cost efectiv de achiziție	600	% 300 308	825.000	% 750.000 75.000
57	Achiziționarea de obiecte de inventar	321	401	1.000.000	1.000.000

Continuare →

→ Continuare

58	Se efectuează cheltuieli de transport	328	531	80.000	80.000
59	Darea în folosință a obiectelor de inventar	602	% 322 328	604.800	% 560.000 44.800
60	Scoaterea din folosință a obiectelor de inventar	322	321	560.000	560.000
61	Darea pentru prelucrarea la terți a unor materii prime	351	300	1.200.000	1.200.000
62	Se reprimesc materiale prelucrate de la terți	301	% 351 401	1.800.000	% 1.200.000 600.000
63	Obținerea de semifabricate și produse din procesul de producție	% 341 345 346 331	711	% 10.150.000 31.000.000 25.000 200.000	41.357.000
64	Diferențe de pret constatate la sfârșitul lunii la semifabricate și produse	348/semif P.f. P.r.	711/semif P.f. P.r.	95.000	95.000
65	Vanzarea de produse finite	411	701	51.500.000	51.500.000
66	Scoaterea din evidență a produselor vândute la cost efectiv	711 P.f. D.P.	% 345 348	30.880.000	% 31.000.000 120.000
67	Vanzarea de semifabricate	411	702	15.200.000	15.200.000

Continuare →

Continuare

68	Scoaterea din evidență a semifabricatelor vândute la cost efectiv	711 semif D.P.	% 341 348	10.170.000	% 10.150.000 20.000
69	Utilizarea rebuturilor într-un nou proces de producție	711 P.r. D.P.	% 346 348	30.000	% 25.000 5.000
70	Încasarea contravalorii produselor semifabricatelor vândute	512	411	66.700.000	66.700.000
71	Cumpărat mărfuri de la terți	371	% 401 378	2.600.000	% 2.000.000 600.000
72	Vânzarea mărfurilor	531	707	2.600.000	2.600.000
73	Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute	% 607 378	371	% 2.000.000 600.000	2.600.000
74	Se depune în contul curent la bancă o sumă de bani	512	531	5.000.000	5.000.000
75	Se ridică de la bancă o sumă de bani	531	512	7.500.000	7.500.000
76	Acordarea avansului chenzinal	425	531	7.500.000	7.500.000
77	Înregistrarea salariilor brute	641	421	21.000.000	21.000.000
78	Contribuția întreprinderii la asigurările sociale	645	431	5.250.000	5.250.000

Continuare

Continuare

79	Contribuția întreprinderii la fondul de ajutor de șomaj	645	437	840.000	840.000
80	Rețineri din salariu	421	444 431 437 427 461 425	12.455.000	% 4.000.000 630.000 210.000 100.000 15.000 7.500.000
81	Ridicarea unei sume de la bancă	531	512	8.545.000	8.545.000
82	Plata salariilor	421	531	8.545.000	8.545.000
83	Plata obligațiilor față de terți	% 431 437 427 444	512	% 5.880.000 1.050.000 100.000 4.000.000	11.030.000
84	Aprovizionat materii prime	% 300 4426	401	% 1.500.000 270.000	1.770.000
85	Plata furnizorilor din disponibil	401	512	1.770.000	1.770.000
86	Aprovizionarea cu materiale consumabile	% 301 4426	401	% 500.000 90.000	590.000
87	Plata furnizorului prin efecte comerciale	401	403	590.000	590.000
88	Scontarea efectului comercial	% 403 667	512	% 590.000 23.600	613.600
89	Vânzarea de produse finite (din stoc)	411	% 701 4427	5.684.000	% 4.800.000 884.000
90	Se descarcă gestiunea de produse vândute	701	345	4.800.000	4.800.000

Continuare

Continuare

91	Încasarea produselor vândute	512	411	5.684.000	5.684.000
92	Vanzarea de semifabricate (din stoc)	411	% 702 4427	1.180.000	% 1.000.000 180.000
93	Se descarcă gestiunea de semifabricate	702	341	1.000.000	1.000.000
94	Acceptarea de către client a unui efect comercial	413	411	1.180.000	1.180.000
95	Primirea de la client a efectului comercial	511	413	1.180.000	1.180.000
96	Se depune efectul comercial la bancă și se primește contravaloarea lui	512	511	1.180.000	1.180.000
97	Se închide contul TVA deductibilă	4427	4426	360.000	360.000
98	Se închide contul TVA colectată	4427	4423	704.000	704.000
99	Plata Taxei pe valoare adăugată	4423	512	704.000	704.000
100	Vânzarea de produse finite la export (din stoc)	411	701	7.000.000	7.000.000
101	Se descarcă gestiunea de produse	701	345	7.000.000	7.000.000
102	Vânzarea de produse finite la export (din stoc)	411	701	40.000.000	40.000.000
103	Se descarcă gestiunea la produse	701	345	40.000.000	40.000.000

Continuare

Continuare

104	Cumpărarea de materii prime de la furnizori externi	300	401	14.000.000	14.000.000
105	Cumpărarea de materiale diverse de la furnizori externi	301	401	64.000.000	64.000.000
106	Diferență favorabilă de curs valutar la creanțe (în dolari)	411	477	500.000	500.000
107	Diferență favorabilă de curs valutar în creanță (în DM)	411	477	5.000.000	5.000.000
108	Diferență nefavorabilă de curs valutar la datorii (în dolari)	476	401	1.000.000	1.000.000
109	Diferență nefavorabilă de curs valutar la datorii (în DM)	476	401	8.000.000	8.000.000
110	Dobânzi cuvenite	5187	766	150.000	150.000
111	Încasarea dobânzilor	512	5187	150.000	150.000
112	Dobânzi datorate	666	5186	80.000	80.000
113	Plata dobânzii	5186	512	80.000	80.000
114	Plata unui furnizor dintr-un credit pe termen scurt	401	519	100.000	100.000
115	Dobânda de plată la creditul pe termen scurt primit	666	519	100.000	100.000

Continuare

Continuare

116	Restituirea creditului pe termen scurt inclusiv dobânda cuvenită	519	512	600.000	600.000
117	Cumpărat timbre postale și fiscale	532	531	24.000	24.000
118	Se utilizează timbrele postale și fiscale	626	532	20.000	20.000
119	Deschiderea unui acreditiv	541	512	300.000	300.000
120	Se primesc materiale de la furnizor	301	401	275.000	275.000
121	Plata furnizorului din acreditivul deschis și închiderea contului de acreditive	% 401 512	541	% 275.000 25.000	300.000
122	Răscumpărarea de acțiuni	502	531	500.000	500.000
123	Anularea acțiunilor răscumpărate	101	502	500.000	500.000
124	Cumpărarea de acțiuni de la bursă	503	509	1.500.000	1.500.000
125	Plata acțiunilor cumpărate	509	512	1.500.000	1.500.000
126	Revânzarea de acțiuni la un preț mai mare	512	% 503 764	1.100.000	% 1.000.000 100.000
127	Revânzarea unui lot de acțiuni la un preț mai mic	512 664	503	480.000 20.000	500.000

Continuare

Continuare

128	Răscumpărarea de obligațiuni	505	512	1.000.000	1.000.000
129	Anularea obligațiunilor răscumpărate	161	505	1.000.000	1.000.000
130	Cumpărarea de obligațiuni de pe piața hârtiilor de valoare	506	509	400.000	400.000
131	Plata obligațiunilor cumpărate	509	512	400.000	400.000
132	Revânzarea obligațiunilor la un preț mai mare	512	% 506 764	300.000	% 250.000 50.000
133	Închiderea contului "Repartizarea profitului" din anul precedent	121	129	5.300.000	5.300.000
134	Constituirea fondurilor din profitul anului curent	129	% 106 111 112 457	17.770.300	% 1.798.300 3.000.000 2.200.000 10.772.000
135	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul exercitiului financiar	121	% 600 602 607 626 641 645 664 666 667 671 681	32.638.400	% 825.000 604.800 2.000.000 20.000 21.000.000 6.090.000 20.000 305.000 23.600 350.000 1.400.000

Continuare

→ Continuare

136	Inchiderea conturilor de venituri la sfârșitul exercițiului financiar	% 701 702 707 711 764 766 772	121	% 51.500.000 15.200.000 2.600.000 200.000 150.000 1.150.000 750.000	71.550.000
137	Înregistrarea impozitului pe profit	691	441	17.510.040	17.510.040
138	Inchiderea contului "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	121	691	17.510.040	17.510.040
139	Se raportează profitul rămas nerepartizat la sfârșitul anului	121	107	3.631.260	3.631.260
	TOTAL			812.843.440	812.843.440

3. Modelul balanței de verificare cu patru serii de egalități este redat în tabelul 7.12.

CARTEA-MARE SINTETICĂ
CONTURI DE ACTIV
211 "Terenuri"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
2	400.000	
11	1.250.000	
Rulaj	1.650.000	0
TOTAL SUME	1.650.00010	
SOLD FINAL D.		1650.000

208 "Alte imobilizări necorporale"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚIAL	4.000.000	0
47	2.000.000	
49		2.000.000
Rulaj	2.000.000	2.000.000
TOTAL SUME	6.000.000	2.000.000
SOLD FINAL D.		4.000.000

212 "Mijloace fixe"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚIAL	34.505.000	0
29	1.000.000	
45		800.000
46		800.000
RULAJ	1.000.000	1.600.000
TOTAL SUME	35.505.000	1.600.000
SOLD FINAL D.		33.905.000

2121 "Clădiri"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	11.705.000	0
2	1.000.000	
RULAJ	1.000.000	0
TOTAL SUME	12.705.000	0
SOLD FINAL D.		12.705.000

2123 "Mașini utilaje și instalații de lucru"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	13.000.000	0
43	800.000	
RULAJ	800.000	0
TOTAL SUME	13.800.000	0
SOLD FINAL D.		13.800.000

2125 "Mijloace de transport"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	9.800.000	
2	600.000	
RULAJ	600.000	0
TOTAL SUME	10.400.000	0
SOLD FINAL D.		10.400.000

300 "Materii prime"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
54	1.250.000	
56		750.000
61		1.200.000
84	1.500.000	
104	14.000.000	
RULAJ	16.750.000	1.950.000
TOTAL SUME	16.750.000	1.950.000
SOLD FINAL D.		14.800.000

301 "Materii consumabile"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
62	1.800.000	
86	500.000	
105	64.000.000	
120	275.000	
RULAJ	66.575.000	0
TOTAL SUME	66.575.000	0
SOLD FINAL D.		66.575.000

308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
54	100.000	
55	25.000	
56		75.000
RULAJ	125.000	75.000
TOTAL SUME	125.000	75.000
SOLD FINAL D.		50.000

341 "Semifabricate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	1.000.000	
63	10.150.000	
68		10.150.000
93		1.000.000
RULAJ	10.150.000	11.150.000
TOTAL SUME	11.150.000	11.150.000
SOLD FINAL D.		0

345 "Produse finite"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	51.800.000	0
63	31.000.000	
66		31.000.000
90		4.800.000
101		7.000.000
103		40.000.000
RULAJ	31.000.000	82.800.000
TOTAL SUME	82.800.000	82.800.000
SOLD FINAL D.		0

348 "Diferențe de preț la produse"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
64	95.000	
66		120.000
68		20.000
69		5.000
RULAJ	95.000	95.000
TOTAL SUME	95.000	95.000
SOLD FINAL D.		0

321 "Obiecte de inventar"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
57	1.000.000	
60		560.000
RULAJ	1.000.000	560.000
TOTAL SUME	1.000.000	560.000
SOLD FINAL D.		440.000

328 "Diferențe de preț la obiecte de inventar"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
58	80.000	
59		44.800
RULAJ	80.000	44.800
TOTAL SUME	80.000	44.800
SOLD FINAL D.		35.200

331 "Produse în curs de execuție"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
63	200.000	
RULAJ	200.000	0
TOTAL SUME	200.000	0
SOLD FINAL D.		200.000

351 "Materii și materiale aflate la terți"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
61	1.200.000	
62		1.200.000
RULAJ	1.200.000	1.200.000
TOTAL SUME	1.200.000	1.200.000
SOLD FINAL D.		0

371 "Mărfuri"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
71	2.600.000	
73		2.600.000
RULAJ	2.600.000	2.600.000
TOTAL SUME	2.600.000	2.600.000
SOLD FINAL D.		0

378 "Diferențe de preț la mărfuri"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
71		600.000
73	600.000	
RULAJ	600.000	600.000
TOTAL SUME	600.000	600.000
SOLD FINAL D.		0

169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
42	50.000	
RULAJ	50.000	0
TOTAL SUME	50.000	0
SOLD FINAL D.		50.000

119 "Repartizări la fondul de dezvoltare"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
21	525.000	
24		380.000
RULAJ	525.000	380.000
TOTAL SUME	525.000	380.000
SOLD FINAL D.		145.000

129 "Repartizarea profitului"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚIAL	5.300.000	
13	1.000.000	
23	1.000.000	
25	1.800.000	
133		5.300.000
134	17.770.300	
RULAJ	21.570.300	5.300.000
TOTAL SUME	26.870.300	5.300.000
SOLD FINAL D.		21.570.300

261 "Titluri de participare"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
50	15.000.000	
RULAJ	15.000.000	
TOTAL SUME	15.000.000	
SOLD FINAL D.		15.000.000

267 "Creanțe imobilizate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
52	6.000.000	
53		6.000.000
RULAJ	6.000.000	6.000.000
TOTAL SUME	6.000.000	6.000.000
SOLD FINAL D.		0

413 "Efecte de primit"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
94	1.180.000	
95		1.180.000
RULAJ	1.180.000	1.180.000
TOTAL SUME	1.180.000	1.180.000
SOLD FINAL D.		0

425 "Avansuri acordate personalului"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
76	7.500.000	
80		7.500.000
RULAJ	7.500.000	7.500.000
TOTAL SUME	7.500.000	7.500.000
SOLD FINAL D.		0

445 "Subvenții"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
27	2.000.000	
28		2.000.000
RULAJ	2.000.000	2.000.000
TOTAL SUME	2.000.000	2.000.000
SOLD FINAL D.		0

476 "Diferențe de conversie activ"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
108	1.000.000	
109	8.000.000	
RULAJ	9.000.000	0
TOTAL SUME	9.000.000	0
SOLD FINAL D.		9.000.000

4426 "TVA deductibilă"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
84	270.000	
86	90.000	
97		360.000
RULAJ	360.000	360.000
TOTAL SUME	360.000	360.000
SOLD FINAL D.		0

456 "Decontări cu asociați privind capitalul"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
1	5.000.000	
2		2.000.000
4		3.000.000
7	3.600.000	
8		3.600.000
RULAJ	8.600.000	8.600.000
TOTAL SUME	8.600.000	8.600.000
SOLD FINAL D.		0

502 "Acțiuni proprii"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
15	500.000	
16		500.000
122	500.00	
123		500.000
RULAJ	1.000.000	1.000.000
TOTAL SUME	1.000.000	1.000.000
SOLD FINAL D.		0

503 "Acțiuni"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
124	1.500.000	
126		1.000.000
127		500.000
RULAJ	1.500.000	1.500.000
TOTAL SUME	1.500.000	1.500.000
SOLD FINAL D.		0

505 "Obligațiuni emise și răscumpărate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
38	500.000	
73		500.000
128	1.000.000	
129		1.000.000
RULAJ	1.500.000	1.500.000
TOTAL SUME	1.500.000	1.500.000
SOLD FINAL D.		0

512 "Conturi curente la bănci"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	32.095.000	
6	2.950.000	
28	2.000.000	
37	500.000	
38		500.000
41		125.000
51		15.000.000
52		5.000.000
53	6.000.000	
70	66.700.000	
74	5.000.000	
75		7.500.000
81		8.545.000
83		11.030.000
85		1.770.000
88		613.600
91	5.684.000	
96	1.180.000	
99		704.000
111	150.000	
113		80.000
116		600.000
119		300.000
121	25.000	
125		1.500.000
126	1.100.000	
127	480.000	
128		1.000.000
131		400.000
132	300.000	
RULAJ	92.069.000	54.667.600
TOTAL SUME	124.164.000	54.667.600
SOLD FINAL D.		69.496.400

531 "Casa"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	5.000	
4	3.000.000	
6		2.950.000
8	3.600.000	
15		500.000
55		25.000
58		80.000
72	2.600.000	
74		5.000.000
75	7.500.000	
76		7.500.000
81	8.545.000	
82		8.545.000
117		24.000
122		500.000
RULAJ	25.245.000	25.124.000
TOTAL SUME	25.250.000	25.124.000
SOLD FINAL D.		126.000

461 "Debitori diverși"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	1.015.000	
35	500.000	
37		500.000
42	450.000	
80		15.000
RULAJ	950.000	515.000
TOTAL SUME	1.965.000	515.000
SOLD FINAL D.		1.450.000

411 "Clienți"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL	9.500.000	
65	51.500.000	
67	15.200.000	
70		66.700.000
89	5.684.000	
91		5.684.000
92	1.184.000	
94		1.184.000
100	7.000.000	
102	40.000.000	
106	500.000	
107	5.000.000	
RULAJ	126.064.000	73.564.000
TOTAL SUME	135.564.000	73.564.000
SOLD FINAL D.		62.000.000

506 "Obligațiuni"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
130	400.000	
132		250.000
RULAJ	400.000	250.000
TOTAL SUME	400.000	250.000
SOLD FINAL D.		150.000

511 "Valori de încasat"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
95	1.180.000	
96		1.180.000
RULAJ	1.180.000	1.180.000
TOTAL SUME	1.180.000	1.180.000
SOLD FINAL D.		0

5187 "Dobânzi de încasat"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
110	150.000	
111		150.000
RULAJ	150.000	150.000
TOTAL SUME	150.000	150.000
SOLD FINAL D.		0

532. "Alte valori"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
117	24.000	
118		20.000
RULAJ	24.000	20.000
TOTAL SUME	24.000	20.000
SOLD FINAL D.		4.000

541 "Acreditive"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
119	300.000	
121		300.000
RULAJ	300.000	300.000
TOTAL SUME	300.000	300.000
SOLD FINAL D.		0

600 "Cheltuieli cu materiile prime"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
56	825.000	
135		825.000
RULAJ	825.000	825.000
TOTAL SUME	825.000	825.000
SOLD FINAL D.		0

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
59	604.800	
135		604.800
RULAJ	604.800	604.800
TOTAL SUME	604.800	604.800
SOLD FINAL D.		0

607 "Cheltuieli privind mărfurile"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
73	2.000.000	
135		2.000.000
RULAJ	2.000.000	2.000.000
TOTAL SUME	2.000.000	2.000.000
SOLD FINAL D.		0

626 "Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
118	20.000	
135		20.000
RULAJ	20.000	20.000
TOTAL SUME	20.000	20.000
SOLD FINAL D.		0

641 "Cheltuieli cu remunerațiile personalului"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
77	21.000.000	
135		21.000.000
RULAJ	21.000.000	21.000.000
TOTAL SUME	21.000.000	21.000.000
SOLD FINAL D.		0

645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
78	5.250.000	
79	840.000	
135		6.090.000
RULAJ	6.090.000	6.090.000
TOTAL SUME	6.090.000	6.090.000
SOLD FINAL D.		0

664 "Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
127	20.000	
135		20.000
RULAJ	20.000	20.000
TOTAL SUME	20.000	20.000
SOLD FINAL D.		0

666 "Cheltuieli privind dobânzile"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
40	125.000	
112	80.000	
115	100.000	
135		305.000
RULAJ	305.000	305.000
TOTAL SUME	305.000	305.000
SOLD FINAL D.		0

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
88	23.600	
135		23.600
RULAJ	23.600	23.600
TOTAL SUME	23.600	26.600
SOLD FINAL D.		0

671 "Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
22	350.000	
135		350.000
RULAJ	350.000	350.000
TOTAL SUME	350.000	350.000
SOLD FINAL D.		0

681 "Cheltuieli de exportare privind amortizările și provizioanele"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
44	200.000	
46	200.000	
48	1.000.000	
135		1.400.000
RULAJ	1.400.000	1.400.000
TOTAL SUME	1.400.000	1.400.000
SOLD FINAL D.		0

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizările
și provizioanele"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
31	320.000	
33		320.000
RULAJ	320.000	320.000
TOTAL SUME	320.000	320.000
SOLD FINAL D.		0

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
137	17.510.040	
112		17.510.040
RULAJ	17.510.040	17.510.040
TOTAL SUME	17.510.040	17.510.040
SOLD FINAL D.		0

364 "Produse reziduale"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
63	25.000	
69		25.000
RULAJ	25.000	25.000
TOTAL SUME	25.000	25.000
SOLD FINAL D.		0

CARTEA-MARE SINTETICĂ
CONTURI DE PASIV
101 "Capital social"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		107.720.000
10		300.000
12		1.000.000
16	500.000	
18	550.000	
20		700.000
123	500	
RULAJ	1.550.000	2.000.000
TOTAL SUME	1.550.000	109.720.000
SOLD FINAL C.	108.170.000	

106 "Rezerve"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		1.900.000
10		200.000
12		250.000
13		1.000.000
14	850.000	
18	150.000	
20		200.000
134		1.798.300
RULAJ	1.000.000	3.448.300
TOTAL SUME	1.000.000	5.348.300
SOLD FINAL C.	4.348.300	

111 "Fondul de dezvoltare"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		35.305.000
21		525.000
22		350.000
23		1.000.000
24	380.000	
134		3.000.000
RULAJ	380.000	4.875.000
TOTAL SUME	380.000	40.180.000
SOLD FINAL C.	39.800.000	

107 "Rezultatul reportat"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
14		850.000
17	700.000	
18		700.000
19		900.000
20	900.000	
139		3.631.260
RULAJ	1.600.000	6.081.260
TOTAL SUME	1.600.000	6.081.260
SOLD FINAL C.	4.481.260	

104 "Prime legate de capital"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
7		600.000
10	500.000	
RULAJ	500.000	600.000
TOTAL SUME	500.000	600.000
SOLD FINAL C.	100.000	

105 "Diferențe de reevaluare"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
11		1.250.000
12	1.250.000	
RULAJ	1.250.000	1.250.000
TOTAL SUME	1.250.000	1.250.000
SOLD FINAL C.	0	

112 "Fonduri de participare la profit"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		1.100.000
25		1.800.000
26	1.000.000	
134		2.200.000
RULAJ	1.000.000	4.000.000
TOTAL SUME	1.000.000	5.100.000
SOLD FINAL C.	4.100.000	

131 "Subvenții pentru investiții"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
27		2.000.000
29		1.000.000
30	750.000	
RULAJ	750.000	3.000.000
TOTAL SUME	750.000	3.000.000
SOLD FINAL C.	2.250.000	

141 "Provizioane reglementate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
31		320.000
32	250.000	
RULAJ	250.000	320.000
TOTAL SUME	250.000	320.000
SOLD FINAL C.	70.000	

161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		2.000.000
35		500.000
39	500.000	
42		500.000
129	1.000.000	
RULAJ	1.500.000	1.000.000
TOTAL SUME	1.500.000	3.000.000
SOLD FINAL C.	1.500.000	

168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriiilor asimilate"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
40		125.000
41	125.000	
RULAJ	125.000	125.000
TOTAL SUME	125.000	125.000
SOLD FINAL C.	0	

1011 "Capital subscris nevărsat"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
1		5.000.000
3	2.000.000	
5	3.000.000	
7		3.000.000
9	3.000.000	
RULAJ	8.000.000	8.000.000
TOTAL SUME	8.000.000	8.000.000
SOLD FINAL C.	0	

1012 "Capital subscris vărsat"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
3		2.000.000
5		3.000.000
9		3.000.000
RULAJ	0	8.000.000
TOTAL SUME	0	8.000.000
SOLD FINAL C.	8.000.000	

269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
50		15.000.000
51	15.000.000	
RULAJ	15.000.000	15.000.000
TOTAL SUME	15.000.000	15.000.000
SOLD FINAL C.	0	

280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		2.200.000
48		1.000.000
49	2.000.000	
RULAJ	2.000.000	1.000.000
TOTAL SUME	2.000.000	3.200.000
SOLD FINAL C.	1.200.000	

281 "Amortizările privind imobilizările corporale"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		7.000.000
44		200.000
45	800.000	
46	600.000	
RULAJ	1.400.000	200.000
TOTAL SUME	1.400.000	7.200.000
SOLD FINAL C.	5.800.000	

322 "Uzura obiectelor de inventar"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
59		560.000
60	560.000	
RULAJ	560.000	560.000
TOTAL SUME	560.000	560.000
SOLD FINAL C.	0	

403 "Efecte de plătit"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
87		590.000
88	590.000	
RULAJ	590.000	590.000
TOTAL SUME	590.000	590.000
SOLD FINAL C.	0	

404 "Furnizri de imobilizări"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
43		800.000
47		2.000.000
RULAJ	0	2.800.000
TOTAL SUME C.	0	2.800.000
SOLD FINAL D.	2.800.000	

421 "Personal-remunerații datorate"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
77		21.000.000
80	12.455.000	
82	8.545.000	
RULAJ	21.000.000	21.000.000
TOTAL SUME	21.000.000	21.000.000
SOLD FINAL C.	0	

424 "Participarea personalului la profit"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
26		1.000.000
RULAJ	0	1.000.000
TOTAL SUME	0	1.000.000
SOLD FINAL C.	1.000.000	

427 "Rețineri din remunerații datorate terților"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
80		100.000
83	100.000	
RULAJ	100.000	100.000
TOTAL SUME	100.000	100.000
SOLD FINAL C.	0	

431 "Asigurări sociale"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
78		5.250.000
80		630.000
83	5.880.000	
RULAJ	5.880.000	5.880.000
TOTAL SUME	5.880.000	5.880.000
SOLD FINAL C.	0	

437 "Ajutor de șomaj"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
79		840.000
80		210.000
83	1.050.000	
RULAJ	1.050.000	1.050.000
TOTAL SUME	1.050.000	1.050.000
SOLD FINAL C.	0	

441 "Impozit pe profit"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
137		17.510.040
RULAJ	0	17.510.040
TOTAL SUME	0	17.510.040
SOLD FINAL C.	17.510.040	

444 "Impozitul pe salarii"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
80		4.000.000
83	4.000.000	
RULAJ	4.000.000	4.000.000
TOTAL SUME	4.000.000	4.000.000
SOLD FINAL C.	0	

457 "Dividende de plată"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		1.500.000
134		10.772.000
RULAJ	0	10.772.000
TOTAL SUME	0	12.272.000
SOLD FINAL C.	12.272.000	

4423 "TVA de plată"

D. C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
7		704.000
10	704.000	
RULAJ	704.000	704.000
TOTAL SUME	704.000	704.000
SOLD FINAL C.	0	

4427 "TVA colectată"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
89		884.000
92		180.000
97	360.000	
98	704.000	
RULAJ	1.064.000	1.064.000
TOTAL SUME	1.064.000	1.064.000
SOLD FINAL C.	0	

477 "Diferențe de conversie-pasiv"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
106		500.000
107		5.000.000
RULAJ	0	5.500.000
TOTAL SUME	0	5.500.000
SOLD FINAL C.	5.500.000	

509 "Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
124		1.500.000
125	1.500.000	
130		400.000
131	400.000	
RULAJ	1.900.000	1.900.000
TOTAL SUME	1.900.000	1.900.000
SOLD FINAL C.	0	

519 "Credite bancare pe termen scurt"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
114		500.000
115		100.000
116	600.000	
RULAJ	600.000	600.000
TOTAL SUME	600.000	600.000
SOLD FINAL C.	0	

5186 "Dobânzi de plătit"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
112		80.000
113	80.000	
RULAJ	80.000	80.000
TOTAL SUME	80.000	80.000
SOLD FINAL C.	0	

707 "venituri din vânzarea mărfurilor"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
72		2.600.000
136	2.600.000	
RULAJ	2.600.000	2.600.000
TOTAL SUME	2.600.000	2.600.000
SOLD FINAL C.	0	

764 "Venituri din titluri de plasament"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
126		100.000
132		50.000
136	150.000	
RULAJ	150.000	150.000
TOTAL SUME	150.000	150.000
SOLD FINAL C.	0	

766 "Venituri din dobânzi"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
52		1.000.000
132		150.000
136	1.150.000	
RULAJ	1.150.000	1.150.000
TOTAL SUME	1.150.000	1.150.000
SOLD FINAL C.	0	

772 "Venituri din operațiuni de capital"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
30		750.000
136	750.000	
RULAJ	750.000	750.000
TOTAL SUME	750.000	750.000
SOLD FINAL C.	0	

787 "Venituri excepționale din provizioane"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
32		250.000
34	250.000	
RULAJ	250.000	250.000
TOTAL SUME	250.000	250.000
SOLD FINAL C.	0	

401 "Furnizorii"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		2.700.000
54		1.350.000
57		1.000.000
62		600.000
71		2.000.000
84		1.770.000
85	1.770.000	
86		590.000
87	590.000	
104		14.000.000
105		64.000.000
108		1.000.000
109		8.000.000
114	500.000	
120		275.000
121	275.000	
RULAJ	3.135.000	94.585.000
TOTAL SUME	3.135.000	97.285.000
SOLD FINAL C.	94.150.000	

702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
67		15.200.000
92		1.000.000
93	1.000.000	
136	15.200.000	
RULAJ	16.200.000	16.200.000
TOTAL SUME	16.200.000	16.200.000
SOLD FINAL C.		0

711 "Venituri din producția stocată"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
63		41.375.000
64		95.000
66	30.880.000	
68	10.170.000	
69	30.000	
136	200.000	
RULAJ	41.280.000	41.280.000
TOTAL SUME	41.280.000	41.280.000
SOLD FINAL C.	0	

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
65		51.500.000
89		4.800.000
90	4.800.000	
100		7.000.000
101	7.000.000	
102		40.000.000
103	40.000.000	
136	51.500.000	
RULAJ	103.00.000	103.300.000
TOTAL SUME	103.000.000	103.300.000
SOLD FINAL C.	0	

121 "Profit și pierdere"

D.

C.

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD ÎNȚĂL		12.300.000
17		700.000
19	900.000	
33	320.000	
34		250.000
133	5.300.000	
135	32.638.400	
136		71.550.000
138	17.510.040	
139	3.631.260	
RULAJ	60.299.700	72.500.000
TOTAL SUME	60.299.700	84.800.000
SOLD FINAL C.	24.500.300	

TABELUL 7.12

BALANȚA DE VERIFICARE

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri initiale		Rulaș		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
101	Capital social	-	107.720.000	1.550.000	2.000.000	1.550.000	109.720.000	-	108.170.000
1011	Capital subscris nevărsat	-	-	8.000.000	8.000.000	8.000.000	8.000.000	-	-
1012	Capital subscris vărsat	-	-	-	8.000.000	-	8.000.000	-	8.000.000
104	Prime legate de capital	-	-	500.000	600.000	500.000	600.000	-	100.000
105	Diferențe din reevaluare	-	-	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	-	-
106	Rezerve	-	1.900.000	1.000.000	3.448.300	1.000.000	5.348.300	-	4.348.300
107	Rezultatul reportat	-	-	1.600.000	6.081.260	1.600.000	6.081.260	-	4.481.260
111	Fondul de dezvoltare	-	35.305.000	380.000	4.875.000	380.000	40.180.000	-	39.800.000
112	Fondul de participare la profit	-	1.100.000	1.000.000	4.000.000	1.000.000	5.100.000	-	4.100.000
119	Repartizări la fondul de dezvoltare	-	-	525.000	380.000	525.000	380.000	145.000	-

Continuare

Continuare

121	Profit și pierdere	-	12.300.000	60.299.700	72.250.000	60.299.700	84.800.000	-	24.500.300
129	Repartizarea profitului	5.300.000	-	21.570.300	5.300.000	26.870.300	5.300.000	21.570.300	-
131	Subvenții pentru investiții	-	-	750.000	3.000.000	750.000	3.000.000	-	2.250.000
141	Provizioane reglementate	-	-	250.000	320.000	250.000	320.000	-	70.000
161	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	-	2.000.000	1.500.000	1.000.000	1.500.000	3.000.000	-	1.500.000
168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datorităților asimilate	-	-	125.000	125.000	125.000	125.000	-	-
169	Prime privind rambursarea obligațiunilor	-	-	50.000	-	50.000	-	50.000	-
208	Alte imobilizări necorporale	4.000.000	-	2.000.000	2.000.000	6.000.000	2.000.000	4.000.000	-
211	Terenuri	-	-	1.650.000	-	1.650.000	-	1.650.000	-
212	Mijloace fixe	34.505.000	-	1.000.000	1.600.000	35.505.000	1.600.000	33.905.000	-
2121	Clădiri	11.705.000	-	1.000.000	-	12.705.000	-	12.705.000	-
2123	Mașini utilaje și instalații de lucru	13.000.000	-	800.000	-	13.800.000	-	13.800.000	-
2125	Mijloace de transport	9.800.000	-	600.000	-	10.400.000	-	10.400.000	-

Continuare

Continuare

261	Titluri de participare	-	-	15.000.000	-	15.000.000	-	15.000.000	-	-
267	Credite înobilizate	-	-	6.000.000	6.000.000	6.000.000	6.000.000	6.000.000	-	-
269	Vărsăminte de efectuat pentru înobilizări financiare	-	-	15.000.000	15.000.000	15.000.000	15.000.000	15.000.000	-	-
280	Amortizări privind înobilizările necorporale	-	2.200.000	2.000.000	1.000.000	2.000.000	2.000.000	3.200.000	-	1.200.000
231	Amortizări privind înobilizările corporale	-	7.000.000	1.400.000	200.000	200.000	1.400.000	7.200.000	-	5.800.000
300	Materii prime	-	-	16.750.000	1.950.000	16.750.000	1.950.000	11.800.000	-	-
301	Material consumabile	-	-	66.575.000	-	66.575.000	-	66.575.000	-	-
308	Diferențe de preț materii prime și materiale	-	-	125.000	75.000	125.000	75.000	50.000	-	-
321	Obiecte de inventar	-	-	1.000.000	560.000	1.000.000	560.000	440.000	-	-
322	Uzura obiectelor de inventar	-	-	560.000	560.000	560.000	560.000	560.000	-	-
328	Diferențe de preț la obiecte de inventar	-	-	80.000	44.800	80.000	44.800	35.200	-	-
331	Produse în curs de execuție	-	-	200.000	-	200.000	-	200.000	-	-

Continuare

Continuare

341	Semifabricate	1.000.000	-	10.150.000	11.150.000	11.150.000	11.150.000	-	-	-
345	Produse finite	51.800.000	-	31.000.000	82.800.000	82.800.000	82.800.000	-	-	-
346	Produse reziduale	-	-	25.000	25.000	25.000	25.000	-	-	-
348	Diferențe de preț la produse	-	-	95.000	95.000	95.000	95.000	-	-	-
351	Materii și materiale aflate la terți	-	-	1.200.000	1.200.000	1.200.000	1.200.000	-	-	-
371	Mărfuri	-	-	2.600.000	2.600.000	2.600.000	2.600.000	-	-	-
378	Diferențe de preț la mărfuri	-	-	600.000	600.000	600.000	600.000	-	-	-
401	Furnizori	-	2.700.000	3.135.000	91.585.000	3.135.000	97.285.000	-	94.150.000	-
403	Efecte de plăți	-	-	590.000	590.000	590.000	590.000	-	-	-
404	Furnizori de înobilizări	-	-	-	2.800.000	-	2.800.000	-	2.800.000	-
411	Clienți	9.500.000	-	126.064.000	73.564.000	135.564.000	73.564.000	62.000.000	-	-
413	Efecte de primit	-	-	1.180.000	1.180.000	1.180.000	1.180.000	-	-	-
421	Personal-remuneratii datorate	-	-	21.000.000	21.000.000	21.000.000	21.000.000	-	-	-
424	Participarea persoanelor la profit	-	-	-	1.000.000	-	1.000.000	-	1.000.000	-

Continuare

▶ Continuare

425	Avansuri acordate personalului	-	-	7.500.000	7.500.000	7.500.000	7.500.000	-	-	-
427	Retineri de remunerații datorate terților	-	-	100.000	100.000	100.000	100.000	-	-	-
431	Asigurări sociale	-	-	5.880.000	5.880.000	5.880.000	5.880.000	-	-	-
436	Ajutor de somaj	-	-	1.050.000	1.050.000	1.050.000	1.050.000	-	-	-
441	Impozitul pe profit	-	-	-	17.510.040	-	17.510.040	-	-	17.510.040
4423	TVA de plată	-	-	704.000	704.000	704.000	704.000	-	-	-
4426	TVA deductibilă	-	-	360.000	360.000	360.000	360.000	-	-	-
4427	TVA colectat	-	-	1.064.000	1.064.000	1.064.000	1.064.000	-	-	-
444	Impozitul pe salarii	-	-	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	-	-	-
445	Subvenții	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-	-
456	Decontări cu asociații privind capitalul	-	-	8.600.000	8.600.000	8.600.000	8.600.000	-	-	-
457	Dividende de plată	-	1.500.000	-	10.772.000	-	12.272.000	-	-	12.272.000
461	Debitori diversi	1.015.000	-	950.000	515.000	1.965.000	515.000	1.450.000	-	-
476	Diferențe de conversie-activ	-	-	9.000.000	-	9.000.000	-	9.000.000	-	-
477	Diferențe de conversie-pasiv	-	-	-	5.500.000	-	5.500.000	-	-	5.500.000

▶ Continuare

▶ Continuare

502	Acțiuni proprii	-	-	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	-	-	-
503	Acțiuni	-	-	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	-	-	-
505	Obligațiuni emise și răscumpărate	-	-	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	-	-	-
506	Obligațiuni	-	-	400.000	250.000	400.000	250.000	150.000	-	-
509	Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	-	-	1.900.000	1.900.000	1.900.000	1.900.000	-	-	-
511	Valori de încasat	-	-	1.180.00	1.180.000	1.180.000	1.180.000	-	-	-
512	Conturi curente la bănci	32.095.000	-	92.069.000	54.667.600	124.164.000	54.667.600	69.496.400	-	-
5186	Dobânzi de plătit	-	-	80.000	80.000	80.000	80.000	-	-	-
5187	Dobânzi de încasat	-	-	150.000	150.000	150.000	150.000	-	-	-
519	Credite bancare pe termen scurt	-	-	600.000	600.000	600.000	600.000	-	-	-
531	Casa	5.000	-	25.245.000	25.124.000	25.250.000	25.124.000	126.000	-	-
532	Acreditiv	-	-	24.000	20.000	24.000	20.000	4.000	-	-
541	Alte valori	-	-	300.000	300.000	300.000	300.000	-	-	-
600	Cheltuieli cu materiile prime	-	-	825.000	825.000	825.000	825.000	-	-	-

▶ Continuare

Continuare

602	Cheltuieli privind obiectele de inventar	-	-	604.800	604.800	604.800	604.800	-	-
607	Cheltuieli privind mărfurile	-	-	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	-	-
626	Cheltuieli postale și taxe de telecomunicații	-	-	20.000	20.000	20.000	20.000	-	-
641	Cheltuieli cu remunerările personalului	-	-	21.000.000	21.000.000	21.000.000	21.000.000	-	-
645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	-	-	6.090.000	6.090.000	6.090.000	6.090.000	-	-
664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	-	-	20.000	20.000	20.000	20.000	-	-
666	Cheltuieli privind dobanzile	-	-	305.000	305.000	305.000	305.000	-	-
667	Cheltuieli privind sconturile acordate	-	-	23.600	23.600	23.600	23.600	-	-
671	Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune	-	-	350.000	350.000	350.000	350.000	-	-

Continuare

Continuare

681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele	-	-	1.400.000	1.400.000	1.400.000	1.400.000	-	-
687	Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele	-	-	320.000	320.000	320.000	320.000	-	-
691	Cheltuieli cu impozitele pe profit	-	-	17.510.040	17.510.040	17.510.040	17.510.040	-	-
701	Venituri din vânzarea produselor finite	-	-	103.300.000	103.300.000	103.300.000	103.300.000	-	-
702	Venituri din vânzările	-	-	16.200.000	16.200.000	16.200.000	16.200.000	-	-
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	-	-	26.000.000	26.000.000	26.000.000	26.000.000	-	-
711	Venituri din producția stocată	-	-	41.280.000	41.280.000	41.280.000	41.280.000	-	-
764	Venituri din titluri de plasament	-	-	150.000	150.000	150.000	150.000	-	-
766	Venituri din dobanzi	-	-	1.150.000	1.150.000	1.150.000	1.150.000	-	-
772	Venituri din operațiuni de capital	-	-	750.000	750.000	750.000	750.000	-	-
787	Venituri excepționale din provizioane	-	-	250.000	250.000	250.000	250.000	-	-
	TOTAL	73.725.000	173.725.000	812.843.440	986.568.440	812.843.440	986.568.440	337.551.900	337.551.900

CAP. VIII

INVENTARIEREA-PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

8.1. Noțiunea, importanța și felurile inventarierii

Inventarierea este procedeul de constatare faptică la o anumită dată, a existenței elementelor patrimoniale ale unităților economice și sociale din punct de vedere cantitativ, calitativ și valoric.

Deși procedeu utilizat de către alte științe economice, inventarierea se utilizează în special, în contabilitate, dându-i acesteia posibilitate să furnizeze date și informații reale. Inventarierea s-a impus ca procedeu important, în special, datorită neconcordanțelor de ordin obiectiv și subiectiv care pot apare între datele contabilității și realitatea de pe teren. De exemplu, stocurile de diferite categorii de bunuri pierd în timp din greutate și implicit, din valoare datorită proprietăților lor fizice și chimice, datorită condițiilor de păstrare. Animalele, datorită influenței proceselor biologice cresc în greutate și valoare. Gestionarea defectuoasă poate determina dispariția unor bunuri, iar necunoașterea sau neglijența pot duce la înregistrări greșite în contabilitate a existenței și mișcării stocurilor de bunuri, a creanțelor și datoriilor, a unor operații economice și financiare. Astfel, pentru a cunoaște situația reală a elementelor patrimoniale este necesară folosirea inventarierii.

Importanța inventarierii constă în următoarele aspecte:

1. Determinarea reală a elementelor patrimoniale evidențiate, are drept consecință calcularea corectă a indicatorilor economici furnizați de contabilitate: producția finită; producția în curs de execuție, cheltuieli, veniturile și rezultatele; etc. și implicit la fundamentarea documentelor de sinteză și raportare-bilanțul și contul de rezultate.

2. Prin intermediul inventarierii se înfăptuiește și un control asupra integrității și gestionării patrimoniului întreprinderilor. Cu ocazia inventarierii se descoperă nereguli cum sunt: furturi, delapidări, păstrarea și manipularea necorespunzătoare a bunurilor, permițând stabilirea răspunderilor și luarea măsurilor necesare împotriva celor vinovați pentru recuperarea prejudiciilor cauzate.

Pentru faptul că pe calea inventarierii se identifică stocurile de bunuri neutilizabile, avariate sau degradate, învechite, greu vandabile, creanțele și datoriile cu termene depășite, inventarierea contribuie la atragerea acestora în circuitul economic, la accelerarea vitezei de rotație a activelor circulante și la respectarea disciplinei financiare.

Inventarierea se face în mai multe feluri, fapt pentru care este necesară clasificarea acesteia după mai multe criterii, astfel:

- a. După sfera de cuprindere poate fi generală și parțială.

Inventarierea generală cuprinde întregul patrimoniu al unității, precum și bunurile aparținând altor unități și care se află temporar în prelucrarea, păstrarea, sau custodia unității inventariate.

Inventarierea parțială cuprinde numai o parte a patrimoniului unității: o anumită categorie de bunuri, o gestiune, o secție sau o fermă etc.

- b. După intervalul de timp la care se efectuează, inventarierea poate fi: anuală, periodică, ocazională, inopinată.

Inventarierea anuală se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar în vederea determinării reale a elementelor

patrimoniale, pentru întocmirea bilanțului anual. Aceasta este o inventariere generală deoarece, cuprinde toate elementele patrimoniale ale unității.

Inventarierea periodică se efectuează în cursul anului sau la perioade mai mari de un an, în scopul verificării existenței unor anumite categorii de elemente patrimoniale. Cu cât este mai mare frecvența modificărilor elementelor patrimoniale, cu atât inventarierea se efectuează la perioade mai mici. De exemplu: numerarul din caserie se inventariază cel puțin o dată pe lună, mărfurile și ambalajele se inventariază de două, trei ori pe an, iar clădirile și construcțiile pot fi inventariate o dată la trei ani. De regulă inventarierea periodică sunt inventarii parțiale, efectuarea lor nefiind legată de întocmirea bilanțului.

Inventarierea ocazională se efectuează în timpul exercițiului financiar, fiind determinată de împrejurări speciale: predări și primiri de gestiune, fuziunea unor societăți sau divizarea altora, când există indicii că sunt lipsuri sau plusuri în gestiune, la cererea organelor de control sau a altor organe împuternicite, în cazul modificărilor de prețuri ca urmare a hotărârii organelor competente, în anumite situații forțate de exemplu: calamități, distrugeri, furturi. Aceste feluri de inventarii în funcție de sfera elementelor cuprinse, pot fi inventarii generale sau parțiale.

Inventarierea inopinată se aseamănă cu cea ocazională în sensul că se efectuează la cererea organelor de control sau când există indicii că sunt lipsuri sau plusuri în gestiune, cu deosebirea că se efectuează fără anunțarea prealabilă a gestionarului, dar în prezența sa. Acestea sunt numai inventarii generale.

8.2. Etapele inventarierii

Ca lucrare contabilă deosebit de importantă pentru stabilirea realității situației patrimoniale, inventarierea se efectuează în mai multe etape, acestea sunt: pregătirea inventarierii,

efectuarea inventarierii, stabilirea și regularizarea rezultatului inventarierii.

Pregătirea inventarierii constă în luarea unor măsuri de natură organizatorică și contabilă menite să asigure condițiile pentru desfășurarea ei corectă și în timpul prevăzut.

Măsurile de natură organizatorică se referă la stabilirea obiectului inventarierii și a sferei lui de cuprindere. Pe această bază se constituie prin dispoziția scrisă a conducerii unității **comisiile de inventariere**, iar atunci când este cazul și a unei comisii de inventariere care să instruiască, să supravegheze, să controleze și să prezinte conducerii rezultatele inventariierii, cu propunerile corespunzătoare.

Din comisiile de inventariere nu pot face parte gestionarii, șefii compartimentelor supuse inventarierii și contabilii care țin evidența gestiunilor respective. Dar, prezența acestora este obligatorie la inventariere.

Comisiile de inventariere au obligația ca înainte de începerea inventarierii să sigileze toate locurile și căile de acces, să verifice exactitatea aparatelor și instrumentelor de măsurat, să solicite gestionarilor o declarație scrisă în care să se consemneze toate datele prevăzute de normele privind inventarierea: dacă au în gestiune plusuri sau bunuri care aparțin altor persoane, dacă au fost efectuate operații fără întocmirea formelor legale, dacă au documente neînregistrate în evidență. Totodată, este necesar să se dispună sistarea operațiilor de predare-primire a bunurilor în timpul inventarierii, iar dacă acest lucru nu este posibil, operațiile în cauză se efectuează numai în prezența comisiei de inventariere.

Totodată, se iau unele măsuri organizatorice care vizează creșterea operativității inventarierii, astfel: se face etichetarea unor bunuri materiale pentru a putea fi ușor identificate, separarea mărfurilor degradate, stricate, demodate, etc. de cele în stare bună; separarea bunurilor proprii de cele primite spre prelucrarea sau în custodie.

Lucrările de natură contabilă, aceste se referă la: înregistrarea la zi a tuturor operațiilor economice, verificarea exactității înregistrărilor în conturi și stabilirea soldurilor conturilor sintetice și analitice în vederea comparării lor cu situația faptică.

Efectuarea inventarierii este principala etapă a inventarierii al cărei conținut îl reprezintă constatarea, descrierea și evaluarea elementelor supuse inventarierii.

Constatarea reprezintă stabilirea direct și concret la fața locului a existenței, mărimii și stării reale a elementelor patrimoniale la data inventarierii. În acest scop se utilizează diferite procedee în funcție de natura elementelor patrimoniale, astfel: stocurile se constată faptic prin numărare, cântărire, măsurare, cubare, după caz, cu excepția bunurilor aflate în ambalaje originale intacte, care se desfac prin sondaj, materialele de masă, cum sunt: minereu de fier, cărbune, ciment, produse agricole etc. se inventariază pe bază de calcule tehnice conform normelor stabilite de organele în drept. Este obligatorie consemnarea în listele de inventariere a modului cum s-a făcut inventarierea și a datelor care au stat la baza calculelor.

Existența bunurilor materiale care nu se află în unitate la data inventarierii, cum sunt: produsele expediate clienților, materiale și produse date în prelucrare sau păstrare la alte unități economice etc., se determină indirect pe baza documentelor de evidență corespunzătoare (facturi, procese-verbale etc.).

Elementele de pasiv, precum și celelalte elemente de activ se inventariază tot pe cale indirectă. De exemplu, disponibilitățile bănești aflate în conturi la bănci se inventariază pe baza extraselor de cont ale băncii, verificându-se soldul cu cel al conturilor din contabilitatea întreprinderii; creanțele și obligațiile se inventariază pe baza extraselor de cont confirmate de debitori, creditori, etc.

Elementele constatate se înscriu în **listele de inventariere**, în care alături de cantitate, se specifică și principalele

caracteristici distinctive referitoare la calitatea, starea și structura lor.

Listele de inventariere se întocmesc pe locuri de păstrare, pe categorii de bunuri și pe persoane gestionare, așa cum au fost constatate. Se întocmesc liste de inventariere separate pentru bunurile corespunzătoare calitativ de cele necorespunzătoare, separate pentru bunurile proprii care nu se află în unitate la data inventarierii, precum și pentru cele aparținând altor unități economice sau persoane.

Listele de inventariere se semnează filă cu filă de către membrii Comisiei de inventariere și de către gestionar.

Pe ultima filă gestionarul mai face următoarele mențiuni: dacă toate cantitățile au fost constatate în prezența sa; dacă bunurile respective se află în răspunderea sa; dacă mai are bunuri rămase neinventariate; precum și eventualele obiecții pe care le are de făcut.

După constatarea și descrierea elementelor inventariate, se face **evaluarea lor** cu prețurile folosite la înregistrarea lor în contabilitate, astfel: bunurile de natura imobilizărilor și stocurilor se evaluează la valoarea actuală, denumită valoarea de inventar.

Creanțele și datoriile se evaluează la valoarea lor nominală.

Bunurile de natura celor de mai sus depreciate se evaluează la valoarea de utilitate a fiecărui element în funcție de utilitatea bunului în cadrul unității și de prețul pieței.

Creanțele și datoriile incerte și în litigiu se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilitate stabilită în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv, de plătit.

Titlurile imobilizate se evaluează la valoarea lor de utilitate pe care o prezintă pentru unitatea patrimonială, iar titlurile de plasament, la cursul valutar mediu al ultimei luni a exercitiului financiar sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

În ultima etapă a inventarierii, **stabilirea și regularizarea rezultatelor inventarierii**, se determină mai întâi rezultatele

inventarierii, adică plusurile sau lipsurile, prin compararea cantităților și valorilor constatate faptic cu cele din contabilitate. Dacă cantitățile și valorice constatate la un anumit element sunt mai mari decât cele din contabilitate, diferența reprezintă **plus de inventar**, iar în situația inversă, **minus de inventar**.

Rezultatele inventarierii și concluziile cu privire la cauzele lipsurilor sau plusurilor, a vinovaților pentru acestea, precum și propunerile de măsuri corespunzătoare sunt consemnate în **procesul-verbal de inventariere**, care după semnarea lui de către conducerea întreprinderii, stă la baza efectuării regularizării rezultatelor inventarierii, adică înregistrarea plusurilor și a minusurilor, în scopul punerii de acord a datelor contabile cu constatările faptice.

Regularizarea rezultatelor inventarierii diferă în funcție de natura elementelor patrimoniale, cauzele diferențelor și prevederile legislației financiare. În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniu unității, iar lipsurile se impută persoanelor vinovate. Înaintea regularizării se pot face unele compensări între plusuri și minusuri, numai în cazul în care există riscul de confuzie între sortimentele aceluiași produs și în cadrul aceleiași perioade de gestiune și la același gestionar.

Plusurile de inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniu întreprinderii ținând seama de natura elementelor respective, astfel: plusurile de imobilizări corporale sau necorporale: se debitează conturile de imobilizări și se creditează contul "Subvenții pentru investiții".

Plusurile de inventar la stocuri de materii prime se înregistrează debitând contul "Materii prime" și creditând contul "Cheltuieli cu materiile prime".

Plusurile de inventar la semifabricate, produse și animale se înregistrează debitând conturile "Semifabricate", "Produse finite", "Produse reziduale", "Animale și păsări" și creditând contul "Venituri din producția stocată".

Plusurile de inventar la mărfuri și ambalaje se înregistrează debitând conturile "Mărfuri" și "Ambalaje" și creditând contul "Venituri din operațiuni de gestiune".

Lipsuri de inventar se înregistrează ca ieșiri din patrimoniul unității, ținând seama de natura elementelor și de cauzele care le-au determinat, astfel:

Lipsurile de inventar la imobilizări corporale și necorporale se înregistrează ca o ieșire obișnuită din patrimoniu creditând conturile de "Imobilizări" și debitând conturile de amortizări corporale și necorporale, cu valoarea amortizată și contul "Cheltuieli privind operațiunile de capital" pentru valoarea neamortizată. Concomitent, se impută lipsurile, debitând contul "Debitori diverși" și creditând contul "Venituri din operațiuni de capital".

Lipsurile de inventar la materii prime se înregistrează în debitul contului "Cheltuieli cu materii prime" și creditul contului "Materii prime".

Lipsurile de inventar la obiecte de inventar se înregistrează în debitul contului "Uzura obiectelor de inventar" și în creditul contului "Obiecte de inventar".

Lipsurile de inventar la produse și animale se înregistrează în debitul cont "Venituri din producția stocată", și în creditul conturilor: "Semifabricate", "Produse finale", "Produse reziduale", "Animale și păsări".

Lipsuri de inventar la mărfuri se înregistrează în debitul contului "Cheltuieli privind mărfurile" și creditul contului "Mărfuri".

Lipsuri de inventar la ambalaje se înregistrează în debitul contului "Cheltuieli privind ambalajele" și în creditul contului "Ambalaje".

În urma înregistrării inventarierii, se realizează sporirea datelor contabile în cazul plusurilor, respectiv diminuarea lor în cazul lipsurilor, astfel că în final soldurile conturilor corespund cu realitatea faptică stabilită cu ocazia inventarierii.

8.3. Inventarul – document de evidență privind starea patrimoniului

Inventarul este documentul de natură contabilă în care sunt trecute toate elementele componente ale patrimoniului constatate faptic sub aspect cantitativ, calitativ și valoric.

În structura inventarului se cuprind mai întâi elementele patrimoniale sub forma activelor, continuând cu elementele patrimoniale sub forma pasivelor și terminând cu bunurile extrapatrimoniale aflate temporar în cadrul întreprinderii.

Deși, conținutul inventarului își găsește reflectarea în conținutul bilanțului, între ele există unele deosebiri. Astfel, bilanțul se întocmește pe baza datelor din conturi și reflectă existența elementelor patrimoniale pe grupe ale acestora, în expresie valorică, în timp ce inventarul se întocmește pe baza constatărilor faptice, reflectând existența elementelor patrimoniale în mod analitic, pe feluri, calități și sortimente, atât cantitativ, cât și valoric.

În timp ce inventarul cuprinde numai existența mijloacelor și surselor, bilanțul cuprinde în plus și rezultatele financiare ale activității pe perioada pentru care se întocmește.

Totodată, data întocmirii inventarului nu coincide cu data întocmirii bilanțului.

CAPITOLUL IX FORME DE CONTABILITATE

9.1. Forma de contabilitate – modalitate de organizare a ciclului de prelucrare a datelor

De la apariția datelor contabile până la prezentarea lor finală ca indicatori economici, acestea parcurg mai multe etape de prelucrare.

Esența etapelor de prelucrare constă în: deschiderea conturilor, întocmirea documentelor justificative; prelucrarea documentelor și înregistrarea lor în conturi; calculația costurilor, veniturilor, și rezultatelor; verificarea exactității datelor înregistrate; întocmirea bilanțului contabil.

Toate aceste etape operaționale, formează ciclul contabil de prelucrare a datelor, care se prezintă astfel:

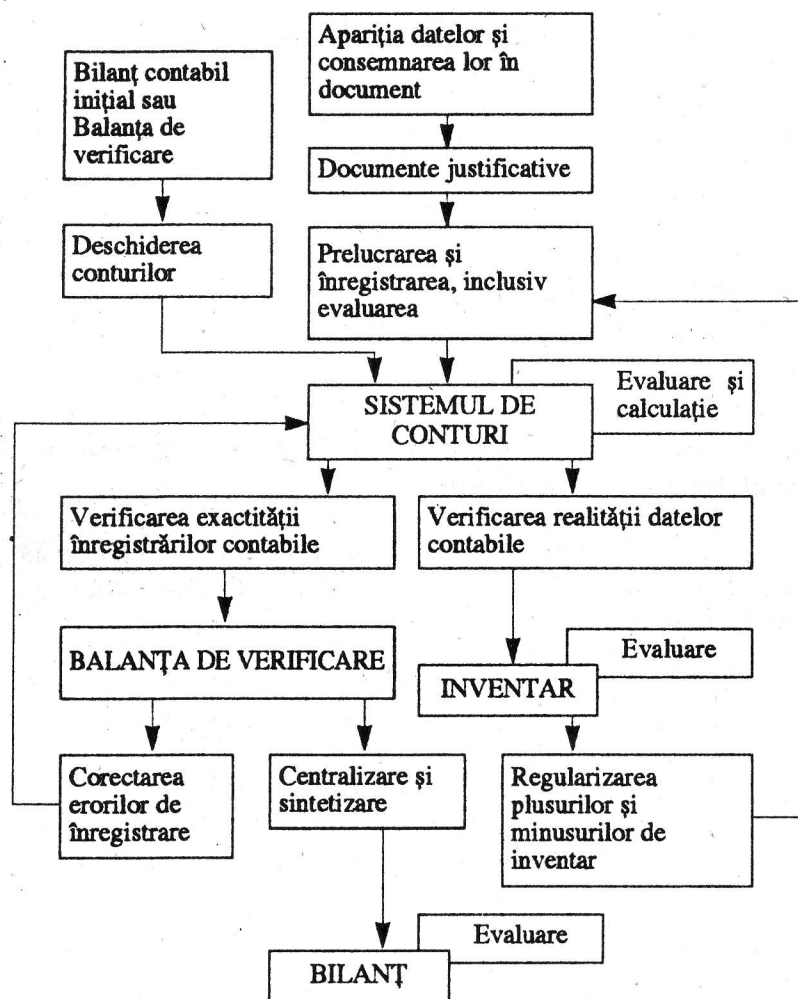


Fig. 9.1. Ciclul contabil de prelucrare a datelor

Din punct de vedere teoretic și metodologic, ciclul contabil de prelucrare a datelor se întemeiază pe metoda contabilității. Ea concretizează prin fluxurile de prelucrare atât concepția metodei cât și procedeele sale de lucru.

În concordanță cu metoda contabilității, concepția și metodologia ce stau la baza ciclului de prelucrare a datelor sunt definite de principiile partidei duble. Dubla înregistrare, corespondența conturilor, relațiile dintre conturile sintetice și analitice, dintre evidența sistematică și cea cronologică, dintre activ și pasiv, constituie principii ale partidei duble care stau la baza ciclului contabil de prelucrare a datelor.

Îmbinarea și executarea etapelor ciclului contabil de prelucrare a datelor se realizează prin intermediul formei de contabilitate.

Forma de contabilitate exprimă modul de organizare a ciclului contabil și de prelucrare a datelor în scopul obținerii fondului de informații care să caracterizeze în expresia valorică, starea și mișcarea patrimoniului.

Modul de prelucrare a datelor în cadrul ciclului contabil formează conținutul formei de contabilitate, și formularele de evidență și raportare a datelor formează instrumentele de lucru ale acesteia.

De aceea prin **formă de contabilitate** se mai înțelege și un sistem de formulare corelate între ele, care servesc la înregistrarea, după anumite reguli, a operațiilor economice ce au loc într-o unitate patrimonială, într-o perioadă de gestiune.

În categoria formularelor contabile ca elemente componente ale formei de contabilitate se cuprind: documente justificative, registre contabile, purtătorii tehnicii de date (benzi, discuri magnetice), balanțele de verificare, listele de inventariere, bilanțul contabil și anexa la bilanț.

9.2. Registrele ca instrument de lucru în cadrul formei de contabilitate

Registrele contabile pot fi definite ca formulare cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea operațiilor economice în

conturi, iar pe această bază furnizarea de informații privind starea și mișcarea patrimoniului.

Teoria și practica contabilă au generat o diversitate de forme privind conținutul registrelor. Astfel, în raport cu forma pe care o pot avea, registrele contabile pot fi: registre legate, registre sub formă de fișe (foi volante și registre sub formă de situații).

După modul de înregistrare a operațiilor economice și financiare în cadrul sistemului de conturi, registre pot fi: pentru evidența cronologică, pentru evidența sistematică și realizarea combinată a acestor două forme de evidență.

Formularele folosite pentru realizarea evidenței cronologice sunt: Registrul-jurnal și Nota de contabilitate.

Înregistrările operațiilor patrimoniale în Registrul-Jurnal cuprind elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ, sumele parțiale și totale explicațiile și conturile debitoare și creditoare corespunzătoare operațiilor efectuate.

Notele contabile, în care se înregistrează cronologic și sistematic operațiile patrimoniale, grupate în funcție de natura lor, pot îndeplini funcția de registrul-jurnal.

Registrul inventar este document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ, și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor de bilanț contabil, inventariate conform normelor legale. Elementele patrimoniale înregistrate în registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul fiecărei post din bilanț.

Modelul de principiu al **registrului-jurnal** care poate fi folosit și ca notă de contabilitate este următorul.

TABELUL 9.1.

REGISTRUL-JURNAL

Nr. 0 per.	DATA	DOCUMENT		EXPLICAȚII	SIMBOLURI CONTURI		SUME	
		FELUL	Nr		DEBI- TOARE	CREDI- TOARE	DEBI- TOARE	CREDI- TOARE
				REPORT	x	x		
				DE REPORTAT	x	x		

Registrele pentru **evidență sistematică** servesc la înregistrarea și gruparea operațiilor economice și financiare în raport cu natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp și în sensul modificării contului. Formularele folosite în acest scop sunt denumite **cartea mare** și au mai multe forme.

Mai des utilizate sunt:

a) Sub formă de fișă de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente a rulajului debitor sau creditor.

TABELUL 9.2

FIȘĂ DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE

Contul				Simbol cont		Pag.
Data	Documentul	EXPLICAȚIA	Simbol cont corespun- dent	Debit	Credit	Sold
	Felul Nr.					

b) Sub formă de fișe sintetice șah sau pe conturi corespondente:

FIȘĂ SINTETICĂ ȘAH *TABELUL 9.3*

Contul				Credit/ Debit	Pag.
Nr. din jurnal	Data operație	SUMA	Conturi corespondente		

c) În măsura în care documentele justificative se înscriu în ordinea cronologică, fișa sintetică șah poate avea forma unui jurnal care este destinat numai pentru creditul conturilor. Din această cauză, la sfârșitul fiecărei luni, pe baza centralizării și grupării datelor din jurnal se completează pentru rulajele și soldul conturilor sintetice la nivelul unui an de gestiune în Cartea-Mare.

CARTEA-MARE *TABELUL 9.4*

Contul							
Luna	Conturi corespondente					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor
						la 1 I 199...	
ian							
feb							
dec							

d) Registrele pentru evidență contabilă, în care operațiile sunt înregistrate simultan atât în ordine cronologică cât și

sistematizat pe genuri de operații de aceeași natură, acestea sunt folosite în unitățile economice sau bugetare cu un volum mic de operații ce folosesc forma de Jurnal-Carte mare.

TABELUL 9.5
JURNAL-CARTEA MARE

JURNAL		CARTEA MARE					
Nr.rând	Articol contabil	Materii prime		Furnizori		TVA deduc.	
		D	C	D	C	D	C
1	1.01.1992 SOLD ÎNȚIAL						
2	15.01.1992						
	%=401 -472.000				472.000		
	300 -400.000	400.000					
	4426 - 72.000					72.000	

e) Registrul inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează grupat, toate elementele patrimoniale inventariate de unitate potrivit reglementărilor în vigoare, precum și a conținutul bilanțului acesteia.

La sfârșitul fiecărui an, după aprobarea bilanțului contabil, în prima parte a acestui registru se înscriu elementele de inventar după natura lor, pentru a putea justifica conținutul fiecărui post din bilanțul contabil. Partea a doua a registrului-inventar conține bilanțul contabil anual și contul de profit și pierdere obținut prin fotocopiere.

TABELUL 9.6
REGISTRU-INVENTAR

Nr.crt	Obiectul inventarierii	Data inventarierii	Valoarea		Diferențe necompensate	
			Scriptică	Faptică	+	-

După sfera de cuprindere a datelor, registrele contabile se împart în: registre de evidență sintetică, registre de evidență analitică și registre combinate.

Tipurile de registre prezentate mai sus se folosesc în cadrul tuturor tehnicilor de prelucrare și înregistrare a datelor. Ceea ce deosebește registrele, unul de altul, este forma de prezentare, conținutul rămânând același.

9.3. Formele de contabilitate utilizate

În evoluția sa contabilitatea a cunoscut mai multe forme de prelucrare și redare a datelor, determinate de creșterea proprietăților informative ale contabilității, concomitent cu perfecționarea tehnicilor de prelucrare a datelor.

Fiecare formă de contabilitate se distinge prin procedura sau modul de prelucrare a datelor și prin structura registrelor folosite pentru redarea înregistrărilor.

Procedura sau modul de prelucrare a datelor vizează maniera de organizare a ciclului contabil în vederea realizării evidenței cronologice și a celei sistematice, a celei sintetice cu cea analitică. Pentru obținerea acestor categorii de evidențe se pot folosi următoarele tipuri de prelucrare: prelucrare paralelă, prelucrarea succesivă și prelucrarea integrată.

În cadrul prelucrării paralele ciclul contabil, începând cu intrarea datelor în sistem, se definitivează în fluxuri informaționale distincte orientate pe fiecare categorie de evidență, astfel:

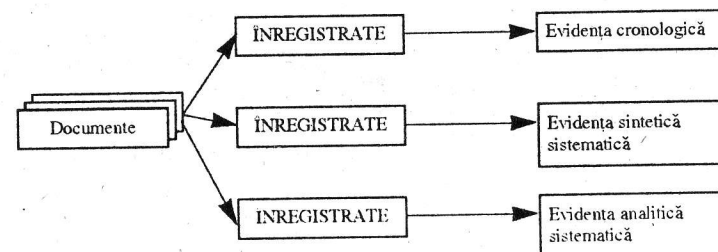


Fig. 9.2 Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării paralele

Dacă se utilizează prelucrarea succesivă, fiecare categorie de evidență se transformă într-o sursă de date pentru celelalte. De exemplu, pe baza evidenței cronologice se realizează în continuare, evidența sistematică analitică sau sintetică, astfel:

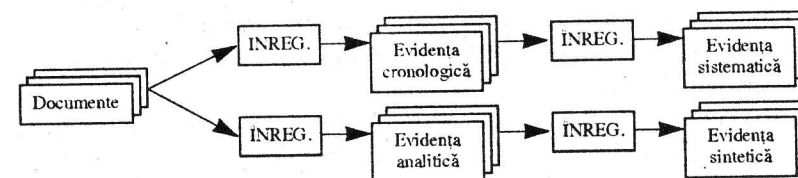


Fig. 9.3. Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării succesive

În situația în care se folosește prelucrarea integrată, categoriile perechi de evidențe se realizează simultan. De exemplu, prin suprapunerea registrelor, cu folosirea indigoului se obțin simultan înregistrarea cronologică cu cea sistematică, respectiv analitică și sintetică. Dacă este utilizată tehnica electronică, prin introducerea în calculator a datelor o singură dată se obțin toate categoriile de evidențe contabile, inclusiv bilanțul și anexele de bilanț.

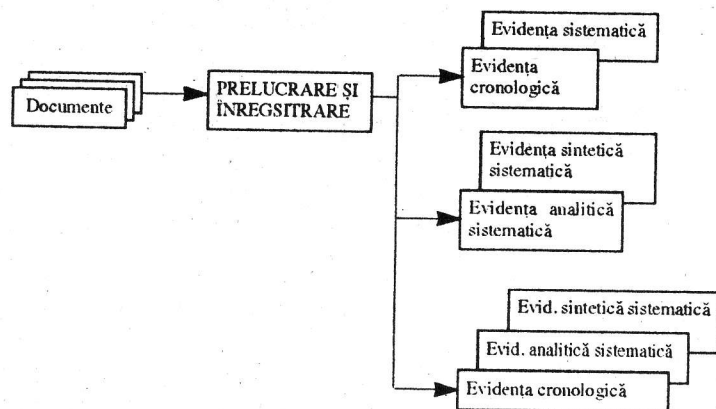


Fig. 9.4. Structura fluxurilor informațiilor în cadrul prelucrării integrate

Un alt element de procedură este cel al structurii înregistrării contabile. În acest sens se pot folosi două variante:

- prin dezvoltarea pe conturi corespondente a debitului și creditului fiecărui cont;
- prin dezvoltarea pe conturi corespondente numai a creditului fiecărui cont.

Formele de contabilitate mai des utilizate în practică au fost: forma cartea-mare (italiană); forma jurnal-cartea-mare; forma maestru-șah; forma de contabilitate pe jurnale; forma copiografică (Ruff).

În prezent în țara noastră se practică formele de contabilitate: maestru-șah și forma de jurnale.

9.3.1. Forma de contabilitate MAESTRU-ȘAH

Principală trăsătură a acestei forme de contabilitate este cea a dezvoltării pe conturi corespondente, la nivel de document justificativ, a debitului și a creditului fiecărui cont.

Ciclul contabil de prelucrare a datelor se realizează, cu precădere, pe baza criteriului prelucrării paralele. Se folosesc registre separate pentru fiecare fel de evidență.

Formularele de înregistrare și redare a datelor sunt documentele justificative, nota de contabilitate, registrul jurnal, fișa sintetică tip șah sau cu conturi corespondente, fișe sau situații pentru evidența analitică, balanța de verificare, listele de inventariere, bilanțul și anexa de bilanț.

9.3.2. Forma de contabilitate pe jurnale

Trăsătura esențială a acestei forme de contabilitate este cea a dezvoltării creditului fiecărui cont în corespondență cu conturile debitoare respective. Formularele principale sunt jurnalele. Acestea se deschid lunar pentru creditul conturilor și oglindesc toate operațiile din cursul lunii în creditul unui sau mai multor conturi, în corespondență cu conturile debitoare, respective. Debitul fiecărui cont desfășurat pe conturi corespondente creditoare se obține într-o formă centralizată la sfârșitul fiecărei luni prin gruparea datelor din jurnale. În acest scop se întocmește cartea-mare, în cadrul căreia se stabilesc lunar rulajele debitoare desfășurate pe conturi corespondente creditoare, rulajul creditor ca total valoric și soldul fiecărui cont. Pentru unele conturi se întocmesc situații speciale privind debitul în corespondență cu conturile creditoare.

Ciclul de prelucrare a datelor este integrat, pentru evidența cronologică și sistematică, realizate prin intermediul jurnalelor și neintegrat, pentru evidența analitică și sintetică.

Formularele proprii acestei forme de contabilitate sunt: documentele justificative, jurnalele pentru conturi, cartea-mare, pentru debitul și creditul conturilor, fișe sau situații pentru evidența analitică, balanța de verificare, listele de inventariere, bilanțul contabil și anexa la bilanț.

Înregistrările în jurnal, situații și fișe se fac cronologic și sistematic direct din documentele justificative, contate anterior.

La sfârșitul lunii prin centralizarea și gruparea datelor din jurnale se realizează înregistrarea în cartea-mare, ca instrument pentru evidența sintetică sistematică. La sfârșitul lunii se întocmesc balanțe de verificare a conturilor sintetice și analitice.

CAPITOLUL X DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE

10.1 Bilanțul contabil

10.1.1. Conținutul și structura bilanțului contabil

Bilanțul este un procedeu specific al metodei contabilității care se întocmește respectând principiul dublei reprezentări a patrimoniului și este considerat cel mai reprezentativ instrument de analiză și control folosit de contabilitate.

Bilanțul este o lucrare care se elaborează pe baza unor norme metodologice unice și cuprinde indicatorii valorici corelați la nivelul macroeconomic. El se întocmește obligatoriu anual, precum și în situația fuziunii sau încetării activității societăților comerciale. Regiile autonome și asociațiile comerciale cu capital majoritar de stat întocmesc și bilanțuri trimestriale.

Bilanțul contabil se compune din: Bilanț, Contul de profit și pierderi și Anexe. Instituțiile publice întocmesc în locul contului de profit și pierderi, contul de execuție.

Bilanțul se întocmește pe baza informațiilor din conturi. În acest scop se efectuează o serie de lucrări pregătitoare, cum sunt: întocmirea balanței de verificare a conturilor; inventarierea patrimoniului și stabilirea diferențelor dintre

evidența contabilă și situația reală; înregistrarea operațiilor de regularizare referitoare la diferențele de inventar constatate, amortizări, provizioane; delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor; calcularea rezultatului exercițiului; completarea bilanțului contabil.

Bilanțul unităților patrimoniale care desfășoară activități economice cuprinde toate elementele de activ și pasiv grupate după destinația pe care o au și după sursa lor de procurare.

În activul bilanțului se cuprind următoarele grupe de elemente:

a) **activele imobilizate**, care cuprinde la rândul lor următoarele subgrupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare;

b) **activele circulante** care cuprinde următoarele subgrupe: stocuri, creanțe, titluri de plasament, disponibilități bănești și alte valori;

c) **conturile de regularizare și asimilate-activ**, formată din cheltuieli înregistrate în avans, diferențe de conversie-activ și alte elemente tranzitorii și de regularizat;

d) **primele de rambursare** a obligațiunilor.

De menționat că, în grupa activelor circulante se înscrie în mod distinct "capitolul social subscris și nevărsat". Pasivul bilanțului cuprinde următoarele grupe principale de elemente:

a) **capitalurile proprii** formate din: capitalul social sau individual, primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat și cel nerepartizat, fondurile, subvențiile pentru investiții, provizioanele reglementate;

b) **provizioanele** pentru riscuri și cheltuieli;

c) **obligațiile** formate din: obligații față de stat, obligații față de personal, obligații privind asigurările și protecția socială, alte obligații;

d) **conturile de regularizare și asimilate-pasiv**, cum sunt: veniturile înregistrate în avans, diferențele de conversie-pasiv, alte elemente tranzitorii și de regularizat-pasiv.

La întocmirea bilanțului contabil se au în vedere o serie de probleme, cum sunt:

– posturile înscrise în activul și pasivul bilanțului să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor patrimoniale stabilite pe baza inventarierii;

– nu sunt admise compensări între posturile de activ și pasiv, precum și între cheltuieli și venituri;

Una din cele mai importante probleme privind întocmirea bilanțului este cea legată de **evaluarea** posturilor sale, pentru a conferi acestuia o valoare informațională sporită, respectiv, imaginea fidelă a patrimoniului. Astfel, la încheierea exercițiului financiar elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă, se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii: pentru elementele de activ, diferențele constante în plus între valoarea de inventar și valoarea de înregistrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus se înregistrează pe seama amortizării, când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea de intrare. Pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează prin constituirea unui provizion.

Ca regulă de elaborare a bilanțului este aceea că soldurile debitoare ale conturilor se transpun în posturile de activ, iar soldurile creditoare se transpun în posturile de pasiv. De la această regulă fac excepție conturile cu funcțiile de rectificare a valorii unor mijloace economice, cum sunt, de exemplu: contul "Uzura imobilizărilor necorporale", "Uzura imobilizărilor corporale" care deși au solduri creditoare apar în activul

bilanțului, pentru a-și putea realiza funcția de rectificare pe care o au.

Deși, este evidentă legătura între contabilitatea curentă și bilanț, nu toate conturile din contabilitatea curentă se găsesc reflectate ca posturi bilanțiere. Există conturi folosite în contabilitatea curentă care nu apar deloc în bilanț, fie pentru că își încheie funcționarea înainte de întocmirea bilanțului și nemaiaivând sold, nu apar în bilanț, fie că sunt conturi extrabilanțiere. Bilanțul conține numeroase astfel de excepții, respectiv posturi care înglobează solduri ale mai multor conturi folosite în contabilitatea curentă cu conținut economic apropiat. O astfel de situație o prezintă posturile de activ: "Materii prime", "Materii consumabile", "Produse finite", "Mărfuri" și altele atât din activ, cât și din pasiv. Există și conturi care pot să apară ca posturi distincte fie în activul, fie din pasivul bilanțului, în funcție de soldul pe care îl au. Asemenea exemple pot fi: "Impozitul pe profit", "Decontări între unitate și subunități", "Deconturi între subunități", "Profit și pierdere". În scopul folosirii ca instrument de analiză și control, toate informațiile din bilanț se prezintă în două momente și anume, la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. În activitatea practică a unităților patrimoniale se întocmesc două tipuri de bilanț: în sistem de bază, și în sistem simplificat.

Bilanțul contabil este supus verificării și certificării de către cenzori, contabili, autorizați și experți contabili. Prin certificarea bilanțului contabil se confirmă că aceasta redă imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului exercițiului.

Bilanțul contabil se aprobă și se publică într-o formă simplificată. După certificare și aprobare, însoțit de raportul cenzorilor se depune la direcția generală a finanțelor publice și controlul financiar de stat județeană și a municipiului București. Un exemplar se păstrează în arhiva unității timp de 50 ani.

Modelul de structură a bilanțului se prezintă în paginile următoare.

TABELUL 10.1

BILANȚ
întocmit la 31 XII 1994
SISTEM DE BAZĂ

ACTIV

(în lei)

Nr. gr. rd. cod	Denumirea posturilor	Exercițiul financiar			
		Încheiat			Precedent
		Valoare contabilă	Amortizări și Provizioane	Valoare netă contabilă	
0	1	2	3	4	5
01	Cheltuieli de constituire și de cercetare dezvoltare (ct. 201+203+2801-2803-290*)				
02	Alte imobilizări (ct. 205-207+208-2805-2808-210)				
03	Imobilizări în curs (ct. 230-293*)				
04 / 01	TOTAL IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 01 la 03)				
05	Terenuri (ct. 211-2810-293*)				
06	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)				
07	Construcții speciale (ct. 2122-2812-291*)				
08	Mașini și utilaje (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)				
09	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128+2814-2817-2818-291*)				

Continuare ➡

Continuare

10	Imobilizări în curs (ct. 231-293*)				
11 / 02	TOTAL IMOBILIZĂRI CRPORALE (rd. 05 la 10)				
12	Titluri de participare (ct. 261-269*-296*)				
13	Alte titluri imobilizate (ct. 262+263+269*-296*)				
14	Creanțe imobilizate (ct. 267-296*)				
15 / 03	TOTAL IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 12 la 14)				
16 / 04	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd. 04+11+15)				
17	Stocuri de materii prime, materiale, obiecte de inventar și stocuri aflate la terți (ct. 300+301+/-308+321 -322+/-323+/-328+351+352+354+356+357+358-390-391-395)				
18	Producția în curs de execuție (ct. 331+332+393)				
19	Produse (ct. 341+345+346+/-348-394)				

Continuare

Continuare

20	Animale (ct. 361+/-368-396)				
21	Mărfuri (ct. 371+/-378-397+381-396)				
22.05	TOTAL STOCURI				
23.06	ALTE ACTIVE CIRCULANTE (ct. 409)				
24.07	Clienți și conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)				
25.08	Alte creanțe (ct. 425+4282+4382+441**+442+4428**+445+446**+447+4482+4581+461+481**+482**+495-496)				
26.09	Decontări cu asociații privind capitalul (ct. 456)				
27/10	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590)				
28.11	Conturi la bănci, casă și acreditive (ct. 511+512+5187+531+532+541+542)				
29	TOTAL CREANȚE (rd. 23 la 28)				
30/12	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE (rd. 22 la 29)				
31/13	Cheltuieli efectuate în avans (ct. 471+473) 32/14 Diferențe de conversie (ct. 476)				

Continuare

Continuare

33/15	TOTAL CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE (rd. 31+32)				
34/16	PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR (ct.169)				
35/17	TOTAL GENERAL ACTIV (rd. 16+30+33+34)				
40/18	Capital social (ct. 101)				
41/19	din care: Capital subscris vărsat (ct. 1012)				
42/20	Contul întreprinzătorului individual-sold creditor (ct. 108)				
42/21	-sold debitor				
44/22	Prime legate de capital (ct. 104)				
45/23	Diferențe din reevaluare (ct. 105)				
46/24	Rezerve (ct. 106)				
47/25	Rezultatul reportat (ct. 107)				
	Profitul nerepartizat				

Continuare

Continuare

48/26	Pierdere neacoperită				
	Rezultatul exercițiului (ct. 121)				
49/27	Profit (ct. 121)				
50/28	Pierdere (ct. 121)				
51/29	Repartizarea profitului (ct. 129)				
52/30	Fonduri (ct. 112+112+118)				
53/31	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)				
54/32	Subvenții pentru investiții (ct. 131)				
55/33	Provizioane reglementate (ct. 141)				
56/34	I. TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 40+42-43+43 la 47-48+49-50-51+52-53+54+55)				
57	Provizioane pentru riscuri (ct. 1511+1512) = 1518*				
58	Provizioane pentru cheltuieli (ct. 1513+1514+1518*)				
59/35	II. TOTAL PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI (ct. 57+58)				
60/36	Împrumuturi și datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512** +5186+519)				

Continuare

Continuare

61/37	Furnizori și conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)				
62/38	Clienți creditori (ct. 419)				
63/39	Alte datorii (ct. 421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441* **+4423+4428***+444+446***+481+4483+451***+455+457+4582+462+509+481* **+482***)				
64/40	III. TOTAL DATORII (rd. 60 la 63)				
65/41	Venituri înregistrate în avans (ct. 472)				
66/42	Diferențe de conversie (ct. 477)				
67/43	IV. TOTAL CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE (rd. 65+66)				
68/44	TOTAL GENERAL PASIV (rd. 56+59+64+67)				

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

**) Soldurile debitoare ale conturilor respective

***) Solduri creditoare ale conturilor respective

10.1.2. Funcțiile Bilanțului

Ca instrument principal de sinteză și raportare bilanțul contabil îndeplinește două funcții principale - funcția de generalizare a informațiilor contabile și funcția de informare.

Funcția de generalizare a informațiilor contabile este aceea care îi conferă o importanță deosebită, transformându-l într-un instrument principal de analiză și control a situației patrimoniale, a situației economico-financiare a întreprinderii.

Caracteristica principală a acestei funcții este dată de felul specific de sistematizare și grupare a informațiilor contabile după caracteristicile comune pr care le au și după valoarea lor informativă. Astfel, prezentarea informațiilor contabile care sunt dispersate într-un număr, relativ mare de conturi, capătă o imagine clară, fiind capabilă să caracterizeze întreaga activitate economică a unității. Prezentarea bilanțului pe cele două părți, respectiv activ și pasiv și apoi a fiecărei părți în grupe, capitole și posturi bilanțiere, sunt elemente de sistematizare care concretizează generalizarea informației contabile cu ajutorul bilanțului.

Funcția de generalizare a informațiilor pe care o îndeplinește bilanțul se mai concretizează și în centralizarea acestuia la nivelul ierarhic. Desigur, generalizarea informațiilor se realizează în primul rând, la nivelul unităților și apoi prin centralizare se extinde până la nivelul economiei naționale, realizând astfel gradul cel mai înalt de generalizare.

Funcția de informare a bilanțului este deosebit de importantă, deoarece asigură informarea pe cei în drept asupra conținutului activității desfășurate, precum și a terțelor persoane juridice și fizice interesate. Astfel, bilanțul devine instrument de bază pentru informare asupra activității economico-financiare, cel mai reprezentativ tablou sintetic al acesteia. Această funcție este realizată direct de bilanț, cât și de

anexele sale, asupra celor mai importante aspecte ale activității economico-financiare.

Funcția de informare se adresează, în primul rând, conducerii întreprinderii, în baza informațiilor acestuia se iau deciziile privind modul de a se acționa în perioada următoare, în vederea remedierii unor deficiențe și pentru a perfecționa calitatea activității desfășurate. Informarea externă se referă la unitățile și organisme din afara unității, regii, ministere, instituții financiare bancare, organisme de asigurare și protecție socială, diverse persoane fizice interesate.

Funcția de informare se realizează pe baza unui proces amplu de analiză și control a activității economice a întreprinderii. Întocmirea bilanțului este urmată de analiza asupra diferitelor elemente structurale ale sale. Analiza activității economice pe bază de bilanț se realizează printr-o varietate de procedee și tehnici care su în vedere compararea datelor efective cu cele prestabilite, compararea datelor din mai multe bilanțuri succesive întocmite de aceeași unitate, analiza corelațiilor ce trebuie să existe între diferitele elemente structurale ale bilanțului. În acest scop se folosește în mod frecvent analiza bilanțului pe orizontală, analiza pe verticală și analiza combinată.

Analiza bilanțului pe orizontală resupune, în primul rând, verificarea primei și celei mai importante corelații pe care se întemeiază bilanțul, respectiv egalitatea între totalul activului și totalul pasivului. În principiu trebuie să se stabilească corelații, la nivelul perechilor de grupe din activ și pasiv, între care trebuie să existe egalitate. De regulă apariția inegalităților se datoresc unor situații nenormale apărute în activitatea unității.

Analiza bilanțului pe verticală se face distinct pe cele două părți ale sale, fără a se urmări corelațiile între ele. În baza acestei analize se constată dinamica diferitelor elemente patrimoniale folosind indicatorii înscrși în cele două coloane, la începutul și sfârșitul exercițiului. Analiza pe verticală mai oferă informații importante în ceea ce privește noii indici de

structură cum ar fi, de exemplu, ponderea imobilizărilor față de celelalte active, a căror creștere poate să fie datorată micșorării activelor circulante în urma creșterii vitezei lor de rotație. Același lucru este valabil și în ceea ce privește analiza pe verticală a pasivului, care oferă informații importante privitoare la dinamică fiecărei categorii de surse de la începutul exercițiului până la finele acestuia, scoțându-se în evidență factorii care au determinat indicatorii de structură privitor la ponderea fiecărei categorii de surse care semnifică aspecte din activitatea financiară, a unității, aspecte care pot fi favorabile sau nefavorabile.

Analiza combinată a bilanțului este tehnica de analiză cea mai frecvent utilizată și constă în aplicarea concomitentă atât a analizei pe orizontală, cât și a analizei pe verticală. Scopul acestei analize este determinarea unor indicatori și indici specifici echilibrului financiar: gradul de lichiditate, solvabilitatea unității patrimoniale, necesarul de fond de rulment, trezoreria netă și alții.

10.2. Contul de profit și pierderi

Spre deosebire de bilanț, care este documentul de descriere a situației patrimonial-financiare a unei unități patrimoniale la un moment dat, inclusiv mărimea rezultatului obținut, contul de profit și pierdere este documentul care explică modul de obținere a rezultatului, permițând totodată, desprinderea concluziilor legate de performanțele obținute de întreprindere.

Întreprinderea ca organism economico-social independent are ca principal obiectiv obținerea de profit. Din compararea efortului făcut de întreprindere, măsurat de contabilitate prin mărimea de cheltuieli, adică consum de factori în procesul de exploatare, cu efectul obținut, măsurat de contabilitate prin mărimea veniturilor, se obține rezultatul care poate fi pozitiv-profit sau negativ-pierdere. Pierderea rezultă atunci când

factorii de producție au fost consumați nerațional, când cheltuielile efectuate nu au acoperire din veniturile proprii. Profitul rezultă atunci când efectul este mai mare decât efortul, când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.

În general contul de profit și pierdere cuprinde ca elemente: cifra de afaceri, veniturile și cheltuielile exercițiului financiar, grupate după natura lor și rezultatul exercițiului financiar (profit sau pierdere). La rândul său rezultatul exercițiului financiar cuprinde: rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit. Determinarea acestor elemente se face într-un sistem de calcule agregate, așa cum rezultă din modelul contului de profit și pierdere, prezentat în paginile următoare:

Tabelul 10.2

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
întocmit la 31 XII 1994
SISTEM DE BAZĂ

	INDICATORI	EXERCITIUL FINANCIAR	
		INCHEIAT	PRECEDENT
0	A	1	2
01	Vânzări de mărfuri (ct.707)		
02	Producția vândută (ct. 70-707)		
03	CIFRA DE AFACERI (ct.70) (rd. 01+02)		
04	Producția stocată (+;-) (ct.71)		
05	Producție imobilizată (ct.72)		
06	Producția exercițiului (rd.02+04+05)		
07	Subvenții de exploatare (ct.74)		
08	Alte venituri din exploatare(ct.75)		
09	Venituri din provizioane privind exploatarea		
10.1	TOTAL VENITURI DIN EXPLOATARE (rd.03 la 05+07 la 09)		
11	Costul mărfurilor vandute (ct.607)		
12	Materii prime și materiale consumabile (ct.600+601)		
13	Combustibil de energie și apă (ct.606)		
14	Alte cheltuieli materiale (ct.602+603+604+606)		
15	Cheltuieli materiale total (rd.12 la14)		
16	Lucrări și servicii executate de terți (ct.61+62)		
17	Impozite taxa și vărsăminte asimilate (ct.63)		

18	Salarii personal (ct.641)		
19	Asigurări și protecția socială (ct. 645)		
20	Cheltuieli cu personalul-total (rd.18-19)		
21	Alte cheltuieli de exploatare (ct.65)		
22	Amortizări și provizioane (ct.681)		
23.2	TOTAL CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE (rd.11la14+14+16la19+21+22)		
24.A	REZULTATUL DIN EXPLOATARE PROFIT (rd.10-23) PIERDERI (rd.23-10)		
26	Titluri și creanțe imobilizate (ct.761+762+763)		
27	Titluri de plasament (ct.764)		
28	Diferențe de curs valutar (ct.765)		
29	Alte venituri financiare (ct.766+767+768)		
30	Provizioane (ct.768)		
31.III	TOTAL VENITURI FINANCIARE (rd.16 la 30)		
32	Creanțe imobilizate (ct.663)		
33	Titluri de plasament (ct.664)		
34	Diferențe de curs valutar (ct.665)		
35	Alte cheltuieli financiare (ct.666+667+668)		
36	Amortizări și provizioane (ct.686)		
37.IV	TOTAL CHELTUIELI FINANCIARE (rd.32 la36)		
B	REZULTATUL FINANCIAR		
38	PROFIT (rd.31-37)		
39	PIERDERE (rd.37-31)		

40	REZULTATUL CURENT AL EXERCITIULUI PROFIT (rd.10+31-23-37)		
41	PIERDERE (rd.23+37-10-31)		
42	Operații de gestiune (ct.771)		
43	Operații de capital (ct.772)		
44	Provizioane (ct.787)		
45.V	TOTAL VENITURI EXCEPȚIONALE (rd.42 la 44)		
46	Operații de gestiune (ct.671)		
47	Operații de capital (ct.672)		
48	Amortizări și provizioane (ct.687)		
49.VI	TOTAL CHELTUIELI EXCEPȚIONALE (rd.46 la 48)		
C	REZULTATUL EXCEPȚIONAL AL EXERCITIULUI		
50	PROFIT (rd.45-49)		
51	PIERDERE (rd.49-45)		
52	IMPOZIT PE PROFIT		
D	REZULTATUL EXERCITIULUI		
53	PROFIT (rd.10+31+45+23-37-49-52)		
54	PIERDERE (rd.23+37+49-52-10-31-45)		

10.3. Anexele la bilanț

Anexele sunt documente suplimentare care au menirea de a completa, detalia și explica datele raportate prin bilanț și prin contul de rezultate, cuprinzând date referitoare la situația patrimonială și financiară, precum și la rezultatele aferente exercițiului financiar. Acestea sunt: "Situația activelor imobilizate", "Situația stocurilor și a producției în curs", "Situația creanțelor și datoriilor", "Determinarea rezultatului fiscal", "Repartizarea rezultatului", "Situația provizioanelor".

Totodată, sunt prezente informații suplimentare cu privire la: metodele de evaluare aplicate pentru diferite posturi bilanț și contul de profit și pierdere; menționarea și justificarea cazurilor de modificare a acestora; metode utilizate pentru calculul amortismentelor și provizioanelor; cauzele pentru anumite posturi din bilanț și contul de rezultate nu sunt compatibile de la un exercițiu financiar la altul, precum și alte informații pe care unitatea le consideră utile pentru aprecierea modului de întocmire a bilanțului contabil pentru exercițiul financiar încheiat.

ÎNCHEIERE

Contabilitatea, datorită rolului important pe care îl are a devenit o problemă centrală pentru economia întreprinderii moderne, iar perfecționarea continuă a metodei și procedeele sale de lucru se impune ca o cerință de prim ordin.

În condițiile actuale, toate științele care studiază diferitele laturi ale realității obiective sunt supuse unor profunde schimbări și înnoiri, atât în ceea ce privește conținutul obiectului de cercetare, care se lărgeste și se adâncește continuu, cât și a metodei de cercetare folosită pentru realizarea lui, incluzând în instrumentarul ei ultimile cuceriri din domeniul respectiv.

Prezentul curs de "Bazele contabilității" este consacrat problemelor teoretice ale contabilității, fundamentarea legităților, categoriilor și principiilor acestora, ca premisă și cerință general valabilă, pentru organizarea și funcționarea contabilității oricărei ramuri de activitate economico-socială. Astfel, pe fondul de idei și cunoștințe acumulate de știința contabilității de-a lungul timpului, au fost grefate principiile ce călăzuiesc contabilitatea europeană și mondială, care au fost însușite și așezate la baza organizării noului sistem contabil din România.

Dintre elementele ce alcătuiesc imaginea nouă a contabilității românești și care constituie fondul de cunoștințe ale acestui curs, amintim:

1. La baza obiectului de studiu al contabilității au fost așezate noile structuri patrimoniale care cuprind: imobilizări, titluri de participare, titluri financiare și de credit, creanțe, plasamente, capitaluri, provizioane etc., în deplin acord cu

sistemul de finanțare creditare și decontare, generat de multitudinea formelor de poprietate existente în România.

2. Un sistem nou de evaluare a patrimoniului, care corespunde cerințelor de înregistrare curentă a operațiilor economice și financiare și de corectare periodică a valorilor prin intermediul amortismentelor și provizioanelor, asigurând determinare mărimii reale a elementelor patrimoniale de activ și pasiv.

3. Noul plan contabil general, care reflectă grupările și funcționalitățile noilor structuri patrimoniale din România.

4. Utilizarea unor instrumente noi de decontare cu furnizorii și clienții, care vor asigura parcurgerea mai rapidă a ciclurilor: "aprovizionare - producție - desfacere", "aprovizionare - vânzare - încasare", specifice economiei de piață al căror element "revoluționar" îl constituie efectele de comerț.

Pentru ușurința înțelegerii problemelor și a creșterii gradului de utilitate teoretică și practică, cursul cuprinde în afara noțiunilor teoretice de bazele contabilității, exemple practice înregistrate, documente specifice, scheme, tabele de date și situații, la care în final se adaugă lista bibliografică a lucrărilor de specialitate românești și străine care ne-au inspirat, care pot fi consultate de toți cei care doresc să aprofundeze studiul bazelor contabilității în toată complexitatea sa.

Cu satisfacția unui efort împlinit, am speranța că acest curs se va alătura altora de același fel și va servi preocupărilor ce s-au depus și se depun pe linia perfecționării activității științifice și didactice pentru formarea și educarea tinerilor studenți în domeniul contabilității.

Cât am reușit rămâne de vazut. Știința nu este a nimănui, ea aparține tuturor.

SUMAR

Introducere	3
-------------------	---

CAPITOLUL I OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII 7

1.1. Obiectul contabilității	7
1.1.1. Definirea obiectului contabilității	7
1.1.2. Categori specifice ale obiectului contabilității	13
1.1.2.1. Activul și pasivul unității patrimoniale	14
1.1.2.1.1. Structurile patrimoniale de activ	15
1.1.2.1.2. Structuri patrimoniale de pasiv	22
1.1.2.2. Structurile de cheltuieli și venituri	26
1.2. Metoda contabilității	30
1.2.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității	30
1.2.2. Procedeele metodei contabilității	35
1.3. Sfera de cercetare și câmpul de aplicare al contabilității	42
1.4. Relațiile contabilității cu celelalte științe	44
1.5. Direcții de evoluție a contabilității	48
1.5.1. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune	48
1.5.2. Noile obiective ale contabilității	51

CAPITOLUL II BILANȚUL - PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII 55

2.1. Definirea, conținutul și structura bilanțului	55
2.2. Felurile bilanțului contabil	60
2.3. Funcțiile bilanțului contabil	62
2.4. Tipuri de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale	64

**CAPITOLUL III DOCUMENTAȚIA PROCEDEU AL METODEI
CONTABILITĂȚII. DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ** 75

3.1. Documentația-procedeu al metodei contabilității	75
3.2. Documentele de evidență	77
3.2.1. Noțiunea importanța, conținutul și întocmirea documentelor	77
3.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor	79
3.2.3. Verificarea și corectarea documentelor	83
3.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor	85

**CAPITOLUL IV EVALUAREA CA PROCEDEU
AL METODEI CONTABILITĂȚII** 89

4.1. Definirea, importanța și principiile evaluării	89
4.2. Sistemul de prețuri și tarife-bază a evaluării patrimoniului	91
4.3. Formele de evaluare folosite în contabilitate	93

**CAPITOLUL V CONTUL - PROCEDEU DE BAZĂ
AL METODEI CONTABILITĂȚII** 97

5.1. Definirea și necesitatea contului	97
5.2. Funcțiile conturilor	99
5.3. Forma și structura contului	101
5.4. Reguli de funcționare a conturilor	106
5.5. Conturile sintetice și conturile analitice	113
5.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare	115
5.7. Clasificarea conturilor	125
5.7.1. Conținutul, importanța și criteriile de clasificare a conturilor	125
5.8. Planul de conturi general, planurile de conturi și instrucțiunile de aplicare a acestora	134

**CAPITOLUL VI ANALIZA
ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR** 137

6.1. Conturile de capitaluri proprii	137
6.1.1. Conținutul și structura capitalului propriu	137
6.1.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind formarea capitalului propriu	139
6.1.1.3. Contabilitatea operațiilor de capital	145

6.1.1.4. Conturile de fonduri	156
6.1.1.5. Conturile de provizioane	163
6.1.2. Conturile de capital străin	166
6.2. Conturile de imobilizări	173
6.2.1. Conturile de imobilizări corporale	173
6.2.1.1. Conținutul, evaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale	173
6.2.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind imobilizările corporale	175
6.2.2. Conturile de imobilizări necorporale	183
6.2.2.1. Conținutul și structura imobilizărilor necorporale (nemateriale)	183
6.2.2.2. Conturile de imobilizări necorporale	183
6.2.3. Conturile de imobilizări financiare	188
6.2.3.1. Conținutul imobilizărilor financiare	188
6.2.3.2. Conturile de imobilizări financiare	188
6.3. Conturile de stocuri și producție în curs de execuție	192
6.3.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție	192
6.3.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție	194
6.3.3. Conturile de stocuri	196
6.3.3.1. Conturile de stocuri privind materiile prime și materiale consumabile	196
6.3.3.2. Conturile privind obiectele de inventar	201
6.3.3.3. Contul 351 "Materii și materiale aflate la terți"	204
6.3.3.4. Conturile de produse	206
6.3.3.5. Conturile de mărfuri	212
6.3.4. Provizioanele pentru deprecierea stocurilor	215
6.4. Conturile de terți	216
6.4.1. Conturile de creanțe	216
6.4.2. Conturile de obligații	219
6.4.2.1. Conturile de obligații față de personalul întreprinderii	219
6.4.2.2. Conturile de obligații față de furnizori	229
6.4.2.3. Conturile de obligații față de stat	230
6.4.2.4. Alte conturi de obligații	233
6.5. Conturile de trezorerie	249

6.5.1. Conturile de disponibilități bănești	249
6.5.1.1. Conturile de disponibilități bănești în conturi la bănci	249
6.5.1.2. Conturile de disponibilități în caserie	251
6.5.2. Conturile de acreditive și avansuri de trezorerie	252
6.5.3. Conturile privind titlurile de plasament	259
6.6. Conturile de cheltuieli	266
6.6.1. Conținutul și structura cheltuielilor	266
6.6.2. Conturile de cheltuieli	270
6.7. Conturile de venituri	272
6.7.1. Conținutul și structura veniturilor	272
6.7.2. Conturile de venituri	274
6.8. Conturile de rezultate	275
6.8.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare	275
6.8.2. Conturile de rezultate	277
6.9. Conturile de fonduri proprii	279
CAPITOLUL VII BALANȚA DE VERIFICARE- PROCEDU DE BAZĂ A METODEI CONTABILITĂȚII	287
7.1. Noțiunea importantă și funcțiile balanței de verificare	287
7.2. Clasificarea și întocmirea balanțelor de verificare	289
7.2.1. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice	291
7.2.1.1. Balanțele de verificare cu o serie de egalități	291
7.2.1.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități	293
7.2.1.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități	294
7.2.1.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități	297
7.2.2. Balanțele de verificare ale conturilor analitice	298
7.2.2.1. Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale	299
7.2.2.1.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale cu un singur etalon de evidență	299
7.2.2.1.2. Balanța de verificare a conturilor monofuncționale cu două etaloane de evidență	300

7.2.2.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale	301
7.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanțelor de verificare	302
7.4. Modelul de întocmire a balanței de verificare	303
CAPITOLUL VIII INVENTARIEREA-PROCEDU AL METODEI CONTABILITĂȚII	360
8.1. Noțiunea, importanța și felurile inventarierii	360
8.2. Etapele inventarierii	362
8.3. Inventarul - document de evidență privind starea patrimoniului	368
CAPITOLUL IX FORMELE DE CONTABILITATE	369
9.1. Forma de contabilitate - modalitate de organizare a ciclului de prelucrare a datelor	369
9.2. Registrele ca instrument de lucru în cadrul formei de contabilitate	371
9.3. Formele de contabilitate utilizate	376
9.3.1. Forma de contabilitate MAESTRUL - ȘAH	378
9.3.2. Forma de contabilitate pe jurnale	379
CAPITOLUL X DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE	381
10.1. Bilanțul contabil	381
10.1.1. Conținutul și structura bilanțului	381
10.1.2. Funcțiile bilanțului	391
10.2. Contul de profit și pierderi	393
10.3. Anexele la bilanț	397
ÎNCHIERE	399
BIBLIOGRAFIE	411

SOMMAIRE

INTRODUCTION

CHAPITRE 1. OBJECT ET METHODE DE LA COMPTABILITÉ

- 1.1. Object de la comptabilité
 - 1.1.1. Définition de l'object de la comptabilité
 - 1.1.2. Catégories spécifiques de l'object de la comptabilité
 - 1.1.2.1. Actif et passif de l'unité patrimoniale
 - 1.1.2.1.1. Structures patrimoniales de l'actif
 - 1.1.2.1.2. Structures patrimoniales du passif
 - 1.1.2.2. Structures patrimoniales de dépenses et revenus
- 1.2. Méthode de comptabilité
 - 1.2.1. Notion et contenu et traits de la methode de comptabilité
 - 1.2.2. Précédés de la méthode de la comptabilité
- 1.3. Spère de récherche et terrain d'application de la comptabilité
- 1.4. Rélation de la comptabilité avec d'autres sciences
- 1.5. Diréctions d'évolution de la comptabilité
 - 1.5.1. Comptabilité financière et comptabilité de gestion
 - 1.5.2. Nouveaux objectifs de la comptabilité

CHAPITRE 2. BILAN - PROCEDE DE BASE DE LA METHODE DE LA COMPTABILITÉ

- 2.1. Définition, contenu et structure du bilan comptabilité
- 2.2. Types de bilan comptable
- 2.3. Fonction du bilan comptable
- 2.4. Types de modifications concernant l'actif et le pasif de l'unité patrimoniale

CHAPITRE 3. DOCUMENTATION-PROCEDE DE LA METHODE DE LA COMPTABILITE, DOCUMENTS ET REGISTERS D'EVIDENCE

- 3.1. Documentation - procede de la methode de la comptabilité
- 3.2. Documents d'evidence
 - 3.2.1. Notion, importance, contenu et l'élaboration des documents
 - 3.2.2. Classification, rationalisation et types de documents
 - 3.2.3. Vérification et correction des documents
 - 3.2.4. Circuit et conservation des documents

CHAPITRE 4. EVALUATION EN TANT QUE PROCEDE DE LA METHODE DE LA COMPTABILITE

- 4.1. Définition et principes de l'évaluation dans la comptabilité
- 4.2. Systme de prix et de tarifs - base de l'évaluations du patrimoine
- 4.3. Formes d'évaluation utilisées dans la comptabilité

CHAPITRE 5. COMPTE-PROCEDE DE BASE DE LA METHODE DE LA COMPTABILITE

- 5.1. Définition et nécessité du compte
- 5.2. Fonctions de la comptes
- 5.3. Forme et structure du compte
- 5.4. Regles de fonctionnement des comptes
- 5.5. Comptes synthétiques et comptes analytiques
- 5.6. Analys comptable des opérations économique et financières.
Formule et article comptable
- 5.7. Classification des comptes
 - 5.7.1. Contenu, importance et critères de classification des comptes
- 5.8. Plan général des comptes, plans des comptes et instructions de leur application

CHAPITRES 6. ABALYSE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

- 6.1. Comptes des propres capitaux
 - 6.1.1. Contenu et structure du propre capital
 - 6.1.1.2. Comptabilité des opérations économiques concernant le propre capital
 - 6.1.1.3. Comptabilité des opérations de capital
 - 6.1.1.4. Comptes des fonds
 - 6.1.1.5. Comptes de provisions
 - 6.1.2. Comptes de capital étranger
- 6.2. Comptes d'immobilisations
 - 6.2.1. Comptes d'immobilisation corporelles
 - 6.2.1.1. Contenu, structure, évaluation et amortissement d'immobilisation corporels
 - 6.2.1.2. Comptabilité des opérations économiques concernant les immobilisations corporelles
 - 6.2.2. Compte d'immobilisations non-corporelles
 - 6.2.2.1. Contenu et structures des immobilisations non-corporelles
 - 6.2.2.2. Comptes d'immobilisations non-corporelles
 - 6.2.3. Comptes d'immobilisations financières
 - 6.2.3.1. Contenu des immobilisations financières
 - 6.2.3.2. Comptes d'immobilisation financières
- 6.3. Comptes des stocks et production en voie d'exécution
 - 6.3.1. Contenu et structure des stocks et de la production en voie d'exécution
 - 6.3.2. Evaluation des stocks et de la production en voie d'exécution
 - 6.3.3. Comptes des stocks
 - 6.3.3.1. Comptes de stocks concernant les matières premières et les matériaux consommable
 - 6.3.3.2. Comptes concernant les objets d'inventaire
- 6.4. Comptes des tires
 - 6.4.1. Comptes des créances
 - 6.4.2. Comptes des obligations
 - 6.4.2.1. Comptes des obligations vis- a vis du personnel de l'entreprise
 - 6.4.2.2. Comptes des obligations vis-avis des fournisseurs
 - 6.4.2.3. Comptes des obligations vis-a-vis de l'Etat

- 6.4.2.4. Autres compts et obligations
- 6.5. Comptes de tresorerie
 - 6.5.1. Comptes de disponibilités pécuniaires
 - 6.5.1.1. Comptes de disponibilité des comptes en banque
 - 6.5.1.2. Comptes de disponibilités de la caisse
 - 6.5.2. Comptes d'accréditifs et avances de trésorerie
 - 6.5.3. Comptes concernant les titres de placement
- 6.6. Comptes de dépenses
 - 6.6.1. Contenu et structure des dépenses
 - 6.6.2. Comptes de dépenses
- 6.7. Comptes de revenus
 - 6.7.1. Contenu et structure des revenus
 - 6.7.1. Comptes des revenus
- 6.8. Comptes de resultats
 - 6.8.1. Contenu et structure des résultats financiers
 - 6.8.2. Comptes de résultats financiers
- 6.9. Comptes de propres fonds

CHAPITRE 7. BALANCE DE VERIFICATION, PROCEDE DE BASE DE LA METHODE COMPTABLE

- 7.1. Notion, importance et fonctions de la balance de vérification
- 7.2. Classification et élaboration des balances de vérification
 - 7.2.1. Balances de vérification des comptes synthétique
 - 7.2.1.1. Balance de vérification ayant une série d'égalités
 - 7.2.1.2. Balance de vérifications ayant deux séries d'égalités
 - 7.2.1.3. Balance de v'rifcation ayant trois sériers d'égalités
 - 7.2.1.4. Balance de vérifications ayant quatre séries d'égalités
 - 7.2.2. Balance de vérification des comptes analytiques
 - 7.2.2.1. Balance de vérification analytique pour les comptes mono-fonctionnels
 - 7.2.2.1.1. Balance de vérification analytiques pour les comptes mono-fonctionnels ayant un seul étalon d'évidence

7.2.2.1.2. Balance de vérification des comptes mono-fonctionnels ayant deux étalons d'évidence

7.2.2.2. Balance de vérification analytique pour les comptes bi-fonctionnels

7.3. Identification des erreurs d'enregistrement à l'aide des balances de vérification

7.4. Mod d'élaboration de la balance de verification

CHAPITRE 8.

INVENTORIER - PROCEDE DE LA METHODE DE LA COMPTABILITE

8.1. Notion, importance et modes d'inventorier

8.2. Etapes de l'action d'inventorier

8.3. Inventaire - document d'evidence concernant l'état de patrimoine

CHAPITRE 9.

FORMES DE COMPTABILITE

9.1. Forme de comptabilité-modalité d'organisation de cycle de traitement des données

9.2. Registres en tant qu'instrument de travail dans le cadre de la forme de comptabilité

9.3. Formes de comptabilité utilisées

9.3.1. Forme de comptabilité maitre-echec

9.3.2. Forme de comptabilité sur journaux

CHAPITRE 10.

DOCUMENTS COMPTABLE DE SYNTHESE ET DE RAPPORT

10.1 Bilan comptable

10.1.1. Contenu et structure de bilan comptable

10.1.2. Fonctions du bilan

10.2. Compte de profit et pertes

10.3. Annexes du bilan

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAFIE

1. Cibert A. - Comptabilité générale. Ed. Dounod, Paris 1980
2. Colasse B. - Comptabilité générale. Ed. Economica. Paris 1989
3. Perçhon C. Comptabilité générale, Ed. Foucher, Paris 1990
4. Philipps A., Raulet C., Sabatier P., Comptabilité générale Ed. Dounod, Paris 1992
5. Parrutte M., Davasse H., Comptabilité Epruve nr. 4. D.P.E.C.F., Ed. Foucher, Paris 1989
6. Casmir J.P., Gaspar B., Cozian M., comptabilité générale de l'entreprise D.P.E.C.F., Ed. Litec., Paris 1990
7. Ristea M., Noul sistem contabil din România. Ed. Cartimex Bucuresti 1994
8. Feleaga N., Ionascu I., Contabilitatea financiară. Vol. I, II, III, si IV Ed. Economica, Bucuresti 1993
9. Bojian O., Neamtu H., Contabilitatea capitalului. Ed. Crescent, Bucuresti 1992
10. Feleaga N., Bojian O., Pana A., Practium in contabilitatea financiara europeana, Ed Atheneum Bucuresti 1992
11. Ristea M., Bilantul in gestiunea patrimoniului Ed. Academiei Romane. Bucuresti 1980
12. Demetrescu C.G., Istoria contabilitatii, Ed. Stiintifica. Bucuresti 1972
13. Tămășan T, Bazele stiintifice ale contabilitatii. Ed. Stiintifica. Bucuresti 1973
14. Rusu D., Bazele contabilității Ed. didactica si pedagogica Bucuresti 1980

15.xxx Bazele contabilitatii. Ed. Didactica si pedagogica. Bucuresti 1972
(curs interuniversitar, colectiv autori)

16. Demetrescu C.G., Puchita V., Possler L., Voica V., Contabilitatea
stiinta fundamentală si aplicativa. Ed. Scrisul romanesc. Craiova 1979

17. Voinea D., Curs de contabilitate generala. Ed. Academiei. Brasov
1944

18. Dumitrescu Șt., Toma D., Principii ale contabilității. Ed. Didactica și
pedagogică. Bucuresti 1974

19.xxx Hotărârea Guvernului nr. 704 1993 pentru aprobarea unor măsuri
de executare a legii contabilității nr.82 1991

Monitorul oficial al României. Partea I 22 decembrie 1993

20. xxx Revista de Finanțe, credit și contabilitate. Ed. Ministerul
Finanțelor. colecția 1991-1994.